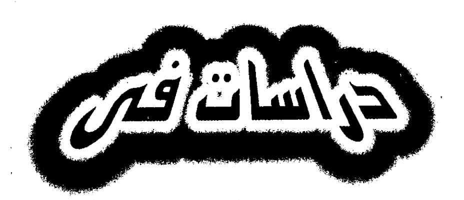


المحاسبة المالية المتقدمة

دكتور

محمد الفيومى محمد

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية
عميد كلية التجارة - جامعة دمنهور

دكتور

فؤاد السيد المليجى

كلية التجارة
جامعة الإسكندرية



دار الجامعة الجديدة للنشر
٣٨ ش سوتير ـ الأزاريطة ـ الاسكندرية ت : ٤٨٦٨٠٩٩

فـــى
المحاسبة المالية المتقدمة

دكتور
محمد الفيومى محمد
عميد كلية التجارة - فرع دمنهور

دكتور
فؤاد السيد المليجى
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

٢٠٠٠

مقدمة

صدر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ كما صدر القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام وكذلك اللائحة التنفيذية لهذا القانون كما صدر القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ والخاص بقانون سوق رأس المال . وقد تضمن كلاً من القانونين والقوانين الأخرى المعدلة ليما تحرير القطاع العام باعتبار ذلك الركيزة الأساسية لتحقيق النتائج الاقتصادية، بحيث يقتصر دور الدولة بصفتها المالكة للقطاع على المحاسبة على النتائج وفي ذات الوقت تمارس إدارة هذا القطاع نشاطها بذات الأسلوب والمنهج الذي تدار به الاستثمارات الخاصة بعيداً عن سيطرة الأجهزة الحكومية والتعقيدات الإدارية. وانطلاقا من ذلك صدر القانون بإنشاء شركات قابضة تكون مملوكة بالكامل للدولة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، وتتخذ شكل شركات المساهمة وتمثل الجهات المالكة الرأسمالية في ملكية الشركات التابعة لها، وتتولى من خلال هذه الشركات استثمار أموالها، كما تكون لها مباشرة النشاط بنفسها والقيام بكافة الأعمال ومنها شراء وبيع أسهم الشركات المساهمة وتكوين وإدارة محفظة الأوراق المالية وقد استنتج ذلك وجود شركات تابعة تملك الشركة القابضة ٥١% من رأس مالها على الأقل، وتتولى هذه الشركات عملية الاستثمار الفعلية بصفة أساسية.

ونظرا لاتجاه المجتمع المصري نحو الأخذ بسياسة الخصخصة واقتصاد السوق وزيادة الصادرات والتعامل مع شركات أجنبية فقد اهتمت المحاسبة المالية المتقدمة بالمشاكل المحاسبية لعمليات الاندماج والشركات القابضة والتابعة، والشركات الشقيقة والتعامل مع الشركات الأجنبية. وكذلك الاهتمام بالمحاسبة الإجتماعيه حيث الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة عن التلوث.

ويتناول هذا الكتاب بعض الدراسات في المحاسبة المالية المتقدمة المقـــررة على طلبه السنة الرابعة شعبة المحاسبة (فرع دمنهور) حيث :

يتناول الباب الأول المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات

يتناول الباب الثاني المعالجة المحاسبية لعمليات الانضمام في الشـــركات القابضـــة والشركات التابعة تمهيداً لتجميع القوائم المالية لها، مع القوائم الخاصـــــة بالشـــركة القابضة وقد تطلب ذلك شرح للعلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والشـــركة الشقيقة وكيفية أعداد القوائم المجمعة في تاريخ الاقتناء وفي السنوات التاليـــة لذلـــك مع مراعاة المعايير المحاسبية المصرية والدولية التي تخص هذا الموضوع.

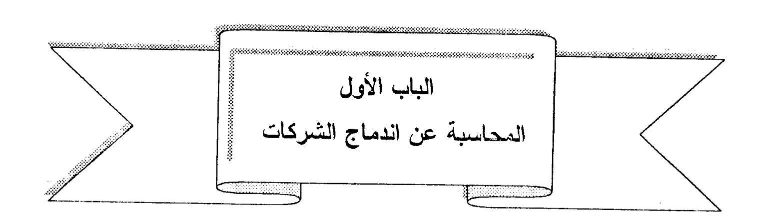
أما الباب الثالث فيتناول المشاكل المحاسبية للمنشآت القطاعية والفـــروع و ترجمـــة القوائم المالية للفروع الأجنبية ومشاكل المحاسبة الدولية.

ويتناول الباب الرابع المحاسبة الاجتماعية ذلك بعرض محاولات القياس المحاســـبي للموارد البشرية والمحاسبية عن تكاليف البحوث والتطوير وقد روعي في إعـــداد هذه الدراسات التوسع في الأمثلة المحلوله مع بعض الدراســـات التطبيقيـــة حيـــث يستطيع الطالب ربط الدراسة الأكاديمية بالتطبيق العملي وقد تم الرجوع للعديد مـــن الكتب والمؤلفات التي تناولت هذه الموضوعات .

والله ولي التوفيق،،،

المؤلفان

٢٠٠٠/١/١



الفصل الأول: الدراسة النظرية للمحاسبة عن الاندماج

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للاندماج في دفاتر الشركة المندمجة والشركة الدامجة.

المبحث الأول: اندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص

المبحث الثاني: اندماج شركة أشخاص مع شركة مساهمة

المبحث الثالث: اندماج شركة مساهمة مع شركة مساهمة

الباب الأول
المحاسبة عن اندماج الشركات

** الفصل الأول **

الدراسة النظرية للمحاسبة عن الاندماج

قد يتم الاندماج في الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية وشركات التضامن فمثلا يتم إدماج شركة مساهمة مع شركة مساهمة أخرى، بحيث تصفي الشركة المندمجة ويتم زيادة رأس مال الشركة الدامجه لسداد ثمن الشراء لمساهمي الشركة المندمجة، حيث تنقل أصول وخصوم الشركة المندمجة إلي الشركة المساهمة الدامجة مقابل حصول المساهمين على قيمة أسهم رأس المال أو على أسهم في الشركة الدامجة. وتلجأ الشركات للاندماج بغرض التوسع في خطوط الإنتاج وتقليل المنافسة وتوفير الخبرة وتحقيق وفورات الإنتاج والبيع والتوزيع،وتلجأ الحكومات إلي تشجيع الاندماج وقد يكون الاندماج شركة جديدة لشراء شركتين قائمتين أو أكثر بحيث يتم تصفية كل من الشركات المندمجة وتكوين شركة جديدة وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا.

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الشركات المندمجة كما يلي:

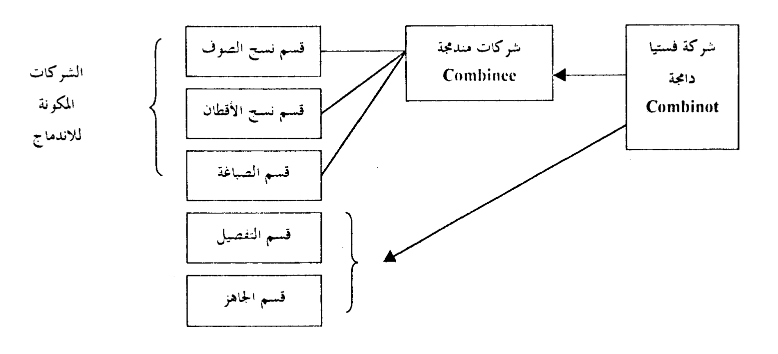
١-الشركة الدامجة Combinotوهي الشركة التي أدمج فيها الشركات الأخرى وظلت هي شركة قائمة مدمج فيها الشركات المكونة للاندماج.

٢- الشركة المندمجة combineeوهي شركة اندمجت قانونا ولم يعد لها شخصية معنوية مستقلة بسبب الاندماج مع الشركة الدامجة.

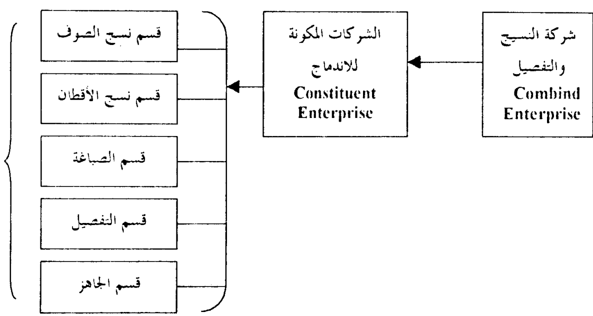
٣- شركة الاندماج combined Enterprise وهي شركة جديدة أدمج فيها شركتين أو أكثر معا وظهرت نتيجة الاندماج.

٤- شركة مكونة للاندماج Constituent Enterprise وهي مجموعة الشـــركات الداخلة في عملية الاندماج.

فمثلا إذا كانت شركة فستيا للملابس الجاهزة تتكون من قسمين قسم التفصيل وقســـم الجاهز ويوجد شركة ستيا تقوم بتصنيع الأصواف وشركة العامرية تقـــوم بتصنيـــع الأقطان وشركة مصر تقوم بعمليات الصباغة. ولكل من الشركات الأربعة شـخصية اعتبارية مستقلة ووحدة محاسبية مستقلة وقد تم الاتفاق علـــى اندمـــاج الشـــركات الثلاث في شركة فستيا بالإضافة إلي قسمي التفصيل والجاهز . وبالتـــالي تصبـــح الشركات الثلاث بمثابة أقسام إنتاجية لشركة فستيا كما يلي:



أما إذا تم الاتفاق على اندماج الشركات الأربعة في شركة جديدة وباسم جديد شـوكة النسيج والتفصيل فتظهر كما يلي:



**** الإجراءات القانونية للاندماج في مصر**

صدر القانون رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ٣ لسنه ١٩٩٨ حيث حدد ما يلي:

١-يجوز بقرار من الوزير المختص الترخيص لشـــركات المســاهمة وشــركات التوصية بنوعيها والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن ســواء كانت مصرية أو أجنبية تزاول نشاطها الرئيسي في مصـــر، بالاندمــاج فـــي شركات مساهمة مصرية أو مع هذه الشركات وتكوين شركة مصريـــة جديـــدة وتعتبر في حكم الشركات المندمجة في تطبيق أحكـــام هــذا القــانون فــروع ووكالات ومنشآت الشركات.

وتحدد اللائحة التنفيذية كيفية تقويم أصول الشركات الراغبة في الاندمـــاج وإجراءات وأوضاع وشروط الاندماج.

٢-يراعي عند إصدار الأسهم التي تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجة القيمة الفعلية لأصول كل من الشركات المندمجة والمندمج فيها.

" تعتبر الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة عن الاندماج خلفا للشركات المندمجة، وتحل محلها حلولا قانونيا فيما لها وما عليها، وذلك في حدود ما أتفق عليه في عقد الاندماج مع عدم الإخلال بحقوق الدائنين".

٣-يجوز تداول أسهم الشركة الناتجة عن الاندماج أو الأسهم التي تعطى مقابل رأس مال الشركة المندمجة بمجرد إصدارها.

٤- تعفي الشركات المندمجة ومساهموها كما تعفي الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة من جميع الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الاندماج المشار إلية.

٥- يتم الاندماج بقرار يصدر من الجمعية العامة غير العادية لكل من الشركتين المندمجة والمندمج فيها أو من جماعة الشركاء الذين يملكون أغلبية رأس المال بحسب الأحوال.

ويجوز للمساهمين الذين اعترضوا على قرار الاندماج في الجمعية أو لم يحضروا الاجتماع بعذر مقبول. طلب التخارج من الشركة واسترداد قيمة أسهمهم وذلك بطلب كتابي يصل إلي الشركة خلال ثلاثين يوما من تاريخ شهر قرار الاندماج وتبين اللائحة التنفيذية الأوضاع والإجراءات الأخرى لهذا الطلب وكيفية البت فيه.

ويتم تقدير قيمة الأسهم أو الحصص بالاتفاق . أو بطريق القضاء على أن يراعي في ذلك القيمة الجارية لكافة أصول الشركة.

ويجب أن تؤدى القيمة غير المتنازع عليها للأسهم أو الحصص المتخارج عنها إلى أصحابها قبل تمام إجراءات الاندماج.

ويحكم القضاء بالتعويضات لأصحاب الشأن إن كان لها مقتض.ويكون للمبالغ المحكوم بها امتياز على سائر موجودات الشركة المندمجة.

وقد تضمنت اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ما يلي

**** صور الاندماج:**

يجوز أن تندمج واحدة أو أكثر من الشركات المبينة فيما يلي في شركات مساهمة مصرية قائمة، أو أن تندمج أكثر من شركة منها لتكون شركة مساهمة مصرية جديدة.

أ. شركات المساهمة

ب. شركات التوصية بالأسهم.

ج. الشركات ذات المسئولية المحدودة.

د. شركات التضامن

هـ .شركات التوصية البسيطة.

كما يجوز لأي من هذه الشركات - سواء كانت مصرية أو أجنبية أن تساهم في شركة مساهمة قائمة أو جديدة بقيمة أي فرع أو وكالة أو منشأة مملوكة لها، ويعتبر الفرع أو الوكالة أو المنشأة في حكم الشركات المندمجة فيما يتعلق بتطبيق أحكام الاندماج.

ويجوز أن يتم الاندماج، حتى ولو كانت الشركة المندمجة في مرحلة التصفية بشرط موافقة الهيئات المختصة في هذه الشركة على إلغاء التصفية.

**** مشروع عقد الاندماج**

يعد مشروع عقد الاندماج مجلس الإدارة أو المديرين أو من له حق الإدارة من الشركاء بحسب الأحوال في كل من الشركات الداخلة في الاندماج، ويجب أن يتضمن مشروع العقد ما يأتي:

أ. دواعي الاندماج وأغراضه والشروط التي يتم بناء عليها.

ب. التاريخ الذي يتخذ أساسا لحساب أصول وخصوم الشركات المندمجة .

ج. التقدير المبدئي لقيمة أصول وخصوم الشركات المندمجة، مع مراعاة القيمة الفعلية للأصول.

د. كيفية تحديد حقوق كل من المساهمين أو الشركاء في الشركة الجديدة، أو في كل من الشركة أو الشركات المندمجة والشركة الدامجة.

ويجب أن يرفق بمشروع العقد تقرير بالأسس التي تم بناء عليها التقدير المبدئي للأصول والخصوم المشار إليها، ويتضح منه أسباب تحديد حقوق المساهمين الشركاء بعد الاندماج على الوجه الوارد بمشروع العقد.

**** تقييم أصول وخصوم الشركات الراغبة في الاندماج**

يتم التحقق ما إذا كانت الأصول والخصوم بالشركات الراغبة في الاندماج قدرت في مشروع عقد الاندماج تقديرا صحيحا، بتقديم طلب إلى الهيئة العامة لسوق المال يتم نظره طبقا للمادتين (٢٦) و (٢٧) من هذه اللائحة.

**** تقرير مراقبي الحسابات عن مشروع العقد**

يجب على مجلس الإدارة أو المديرين أو من له حق الإدارة من الشركاء حسب الأحوال، أن يحيل إلي مراقب الحسابات المختص في كل شركة مندمجة - في حالة وجوده - مشروع عقد الاندماج وملحقاته والتقدير الذي أجرته اللجنة المختصة لأصول وخصوم الشركات المندمجة، وذلك قبل الموعد المقرر لاجتماع المساهمين أو الشركاء للنظر في عقد الاندماج بستين يوما على الأقل.

ويعد المراقب المختص تقريرا عن الأسلوب الذي يتم به الاندماج ويتضمن بصفة خاصة - تقديره للمقابل الذي تحصل عليه الشركة المندمجة، ويجب أن يوضع تحت تصرف مراقب الحسابات كافة الأوراق والمستندات اللازمة لأداء مهمته ويجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات معدا ومودعا بمركز كل شركة قبل اجتماع الجمعية العامة غير العادية أو جماعة الشركاء للنظر في مشروع عقد

الاندماج بخمسة عشر يوما على الأقل - ويجوز لكل مساهم أو شريك الحصول على نسخة منه.

**** الاختصاص بالموافقة على عقد الإجماع**

يختص بالموافقة على عقد الاندماج الجمعيات العامة غير العادية في شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة. وذلك بالأغلبية اللازمة لتعديل نظام الشركة أو عقد تأسيسها بحسب الأحوال.

كما يختص بالموافقة على عقد الاندماج في شركات التضامن والتوصية البسيطة جماعة الشركاء الذين يملكون أغلبية رأس المال ما لم يشترط عقد الشركة أغلبية تزيد على ذلك.

ويتعين أن تصدر الموافقة على العقد من الجمعيات العامة غير العادية أو جماعة الشركاء في كل من الشركات الدامجة والمندمجة.

**** اشتراط إجماع المساهمين أو الشركاء في حالة زيادة التزاماتهم.**

إذا كان يترتب على الاندماج زيادة التزامات المساهمين أو الشركاء في واحدة أو أكثر من الشركات المندمجة، وجب أن يتم الموافقة على عقد الاندماج بإجماع المساهمين أو الشركاء الذين يزيد الاندماج من التزاماتهم.

**** إجراءات الاندماج**

إذا كان ينتج عن الاندماج إنشاء شركة مساهمة جديدة، وجب إتباع إجراءات التأسيس مع مراعاة ما ينص عليه القانون من أحكام، أما إذا تم الاندماج في شركة قائمة، وجب أن يقدم عقد الاندماج مصحوبا بنظام الشركة التي يتم فيها الاندماج بعد تعديله إلي اللجنة المنصوص عليها بالمادة (١٨) من القانون طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالمادة(٤٤) وما بعدها من هذه اللائحة، ومع مراعاة الأحكام الخاصة بالاندماج.

وفي جميع الأحوال يجب أن يصدر من الوزير المختص قـــرار بالاندمـــاج بعد موافقة اللجنة المشار إليها.

ويتم اتباع إجراءات القيد في السجل التجاري والشهر المنصوص عليها فـــي المادة (٧٥) وما بعدها من هذه اللائحة.

**** اعتراض بعض المساهمين أو الشركاء على قرار الاندماج**

يجوز للمساهمين أو الشركاء الذين عارضو الاندماج فـــي الجمعيـــة التـــي تدعى الموافقة على عقد الاندماج أن يطلبوا إثبات اعتراضهم بمحضر الجلسة.

**** تقدير قيمة الأسهم بالحصص:**

يعلن مجلس الإدارة أو المديرين المساهمين أو الشـــركاء الذيـــن اختـــاروا التخارج بالقيمة التي تقدرها الشركة لأسهمهم وحصصهم على أساس القيمة الجاريـــة لكافة أصولها وتخطرهم بالتاريخ الذي توضع فيه المبالغ تحت تصرفهم.

وفي حالة عدم موافقة الشريك أو المساهم على هذه القيمة يكون له أن يرفـــع الأمر إلي القضاء لتقدير قيمة حصته أو أسهمه.

**** حقوق حملة السندات:**

يجوز للشركة المندمجة أن تعرض على حملـــة ســـنداتها بكتـــاب مســـجل مصحوب بعلم الوصول - استرداد قيمة سنداتهم وفوا ندهم حتـــى تـــاريخ الســـداد، وذلك بمجرد طلبهم ذلك - وعلى حملة السندات أن يطلبوا الاسترداد خـــلال ثلاثـــة أشهر من تاريخ إخطارهم بالاختبار المتاح لهم في هذا الشأن.

وتصبح الشركة التي يتم الاندماج فيها مدينة بقيمة هذه الســـندات وفوائدهـــا من تاريخ تمام الاندماج - فإذا لم يبد حملة سندات الشـــركة المندمجـــة - كلـــهم أو بعضهم رغبتهم في الاسترداد خلال المدة السابقة، احتفظوا بالضمانات والأولويـــات المقررة لهم في مواجهة الشركة الدامجه وذلك فـــي الحـــدود المقـــررة فـــي عقـــد الاندماج.

**** حقوق الدائنين من غير حملة السندات:**

تعتبر الشركة الدامجة المدين بالنسبة لكافة ديون الشركات المندمجة بمجـرد تمام إجراءات الاندماج.

ويجوز لكل دائن نشا حقه في مواجهة الشركة المندمجة قبل تمام إجـراءات الاندماج أن يطلب من المحكمة المختصة تقرير ضمانات له في مواجهـة الشـركة الدامجة وذلك إذا كانت هناك اعتبارات جدية تبرز ذلك.

فإذا لم يتقرر تعجيل الوفاء بالدين أو تنشـأ لـه ضمانـات كافيـة، كـانت موجودات الشركة المندمجة ضامنة الوفاء بقيمة الدين وفوائده.

ولا تحول الأحكام المتقدمة دون تطبيق ما يرد في سندات إنشاء هذه الديـون من شروط تقضي بتعجيلها في حالة قيام الشركة بالاندماج في غيرها.

تذكر يتطلب الاندماج ما يلي:

١- قرار من الجمعية العامة غير العادية للمساهمين في الشركتين الدامجة و المندمجة بالموافقة على الاندماج .

٢- إعداد مشروع عقد الاندماج ويشمل أسبابه ودواعيه وتاريخ بدء الاندماج وصافي قيمة الأصول وعدد الأسهم وأسس التقييم.

٣- موافقة هيئة مصلحة الشركات وهيئة سوق المال على الاندماج .

٤- تشكيل لجنة بقرار من وزير الاقتصاد تكون مهمتها التحقق من أسس تقييم صافي أصول الشركة المندمجة وتعد تقريرا بذلك.

٥- في حالة موافقة الجمعية العامة غير العادية لمساهمى كلتا الشركتين فيقوم المصفي بباقي إجراءات الاندماج .

٦- يصدر قرار من وزير الاقتصاد بالموافقة على الاندماج ينشر في الوقائع المصرية.

يشترط لعملية الاندماج ما يلي:

١-نظرا لأن عملية الاندماج في صورتها السابقة ممثلة لزيادة رأس مال الشركة الدامجة، فلا يمكن أن يتم الاندماج إلا إذا كان رأس مال الشركة الدامجة مسدد بالكامل.

٢- موافقة دائني الشركة المندمجة على الاندماج.

٣- يجب شطب الشركة المندمجة من السجل التجاري ويؤشر في السجل التجاري للشركة الدامجة بقرار الاندماج.

** الفصل الثاني **

المعالجة المحاسبية للاندماج في دفاتر الشركة المندمجة والشركة الدامجة.

وفيما يلي نتناول المعالجة المحاسبية للاندماج في سجلات الشركة الدامجة وذلـك على النحو الآتي:

أولا: اندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص أخرى

ثانيا: اندماج شركة مساهمة مع شركة مساهمة أخرى

أولا: اندماج شركة أشخاص مع شركة أشخاص

يفتح في دفاتر الشركة الدامجة ثلاث حسابات كما يلي:

١- حساب أرباح وخسائر التصفية يجعل مدينا بالقيمة الدفترية للأصـــول المنقولــة وكذلك الأصول المحتفظ بها لأحد الشركاء وفي حالة عدم انتقـــال النقديـــة إلـــي الشركة المندمج فيها فإن ثمن الشراء يقل بمقدار النقدية التي تحتفظ بها الشـــركة المندمجة ويجعل حـــ/ التصفية (مدينا) بمصاريف التصفية.ويجعل حـــ/ أربـــاح وخسائر التصفية (دائنا) بالالتزامات المنقلة وبمجمع الإهـــلاك والمخصصـــات، والمبلغ المتفق عليه نظير انتقال الأصول والخصوم إلي الشركة المندمـــج فيـــها (ثمن البيع) وفي حالة عدم انتقال بعض الأصول الخاصة بالشركة المندمجة إلـــي الشركة المندمج فيها يقوم المصفي ببيعها أو إذا حصل عليها أحد الشركاء تقيـــم بالقيمة المقدرة على أساس أنها أصول محتفظ بها ويتأثر بها حـــــ/ راس مـــال الشركاء.

٢- يفتح حـــ/ الشركة الجديدة بجعله مدينا بثمن البيع وحـــ/ التصفية دائنـــا ويقفـــل هذا الحساب في نهاية السنة في حـــ/ رأس مال الشركاء.

٣- يفتح حـــ/ رأس مال الشركات ويجعل مدينا بالمسحوبات والحســـاب الجـــاري المدين والخسائر المرحلة ويجعل دائن رصيد رأس المال والحســـابات الجاريـــة الدائنة وقرض الشريك والأرباح المحجوزة وإذا كـــانت نتيجـــة حــــ/ أربـــاح وخسائر التصفية خسارة تقفل في الجانب المدين من حـــ/ رأس مال الشـــركاء، وإذا كانت أرباح تقفل في الجانب الدائن من هذا الحساب.

يترتب على اندماج شركة أشخاص في شركة أشخاص جديدة الخطوات الآتية :

الخطوة الأولي

****

١-أقفال دفاتر شركة الأشخاص المندمجة مقابل حصة فـــي راس مـــال الشـــركة الدامجة ويراعى ما يلي:

أ. الأصول والخصوم المنقولة للشركة الجديدة تقفل في حـــ/ أربـــاح وخســـائر التصفية بقيمتها الدفترية.

ب. الأصول التي يحتفظ بها أحد الشركاء تعالج على مرحلتين كما يلي:

أ- أقفال الأصل في حساب التصفية بالقيمة الدفترية بالقيد الأتي:

×× من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

×× إلي حـــ/ الأصول (المحتفظ بها)

ب- تحميل حـــ/ رأسمال الشريك المحتفظ بالأصول بالقيمة التقديريـــة أو القيمة المتفق عليها بالقيد الأتي:

×× من حـــ/ رأسمال الشريك

×× إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

ج. إذا كانت هناك أصول وخصوم لا تنقل بطبيعتها مثل كافـــة حســابات حقــوق الملكية ورأس المال والاحتياطي وحسابات جارية للشركاء ومسحوبات وفـائدة رأس مال ...... الخ وتقفل هذه الحسابات في حـــ/ رأس المال الخاص بالشركاء.

من مذكورين

xx حـــ/ رأس المال

xx حـــ/ الاحتياطيات

xx حـــ/ الحسابات الجارية للعملاء

xx حـــ/ ....

xx إلي حـــ/ رأس مال الشركاء

xx من حـــ/ رأس مال الشركاء

إلي مذكورين

xx حـــ/ المسحوبات

xx حـــ/ جارى مدين

٥-أصول وخصوم لا تنتقل كالنقدية

وتصور حسابات الاندماج لشركات الأشخاص كما يلي:

الخطوة الثانية: أو لا: **حسابات الاندماج في شركات الأشخاص**

******** ١- حـــ/أرباح وخسائر التصفية

xx	أصول متنقلة بالقيمة الدفترية	xx	خصوم متنقلة بالقيمة الدفترية
xx	أصول محتفظ بها	xx	مخصصات ومجمعات الإهلاك
xx	متمم ربح تصفية	xx	من حـــ/ الشركة الجديدة " ثمن البيع "
			من حـــ/ رأسمال الشركاء والأصل المحتفظ به بالقيم المقدرة
		xx	متمم خسارة تصفية
xx		xx	

٢-حـــ/ الشركة الجديدة

xx	**إلي حـــ/ التصفية** ثمن البيع	xx	**من حـــ/ رأسمال الشركاء** **" حسب أرصدة رؤوس الأموال**
xx		xx	

٣-حـــ/ رأسمال الشركاء

	ما على الشركاء		ما للشركاء
xx	مسحوبات	xx	رأسمال الشركاء
xx	جارى الشركاء المدين	xx	جارى الشركاء الدائن
xx	متمم إلي حـــ/ الشركة الجديدة	xx	قرض الشريك
xx		xx	

حسابات الاندماج لشركات الأشخاص في شركات المساهمة:

١-حـــ/أرباح وخسائر التصفية

xx	أصول متنقلة بالقيمة الدفترية	xx	خصوم متنقلة بالقيمة الدفترية
xx	أصول محتفظ بها	xx	مخصصات ومجمعات الإهلاك
xx	متمم ربح تصفية	xx	من حـــ/ الشركة المساهمة " ثمن البيع "
		xx	من حـــ/ رأسمال الشركاء والأصل المحتفظ به بالقيم المقدرة.
			متمم خسارة تصفية
xx		xx	

٢-حـ/ الشركة المساهمة

××	إلى حـ/ التصفية ثمن البيع	××	**من حـ/ رأسمال الشركاء** **" حسب أرصدة رؤوس الأموال"**
××		××	

٣-حـ/ رأسمال الشركاء

	ما على الشركاء		ما للشركاء
××	مسحوبات	××	رأسمال الشركاء
××	جارى الشركاء المدين	××	جارى الشركاء الدائن
××	متمم إلي حـ/ الشركة الجديدة	××	قرض الشريك
××		××	

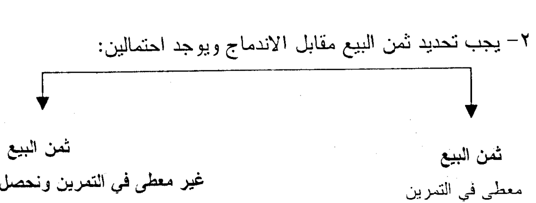
٢** يلاحظ فتح حسابين للنقدية والالتزامات في حالة استعمالهما قد تندمج شركة الأشخاص مع شركة أخرى بغرض التوسع وفتح مجالات جديدة أمام الشركة.

الاندماج مع شركات الأشخاص	الاندماج مع شركات المساهمة
تقفل دفاتر شركة الأشخاص وتنتقل إلي الشركة الجديدة مقابل حصة في رأس المال	تقفل دفاتر شركة الأشخاص وتنتقل إلي الشركة المساهمة مقابل أسهم عادية

**** ملاحظات ****

١- يجب أن نبدأ بميزانية عمومية متوازنة ، في حالة عدم توازنها تصويرها.

٢- يجب تحديد ثمن البيع مقابل الاندماج ويوجد احتمالين:



ثمن البيع

معطى في التمرين

وفي هذه الحالة

ويسجل ثمن البيع كالأتي:

×× من حـــ/ الشركة الجديدة

×× إلي حـــ/أرباح وخسائر التصفية

ثمن البيع

غير معطى في التمرين ونحصل عليه

ثمن البيع = أصول منتقلة بقيمة مقدرة معدلة

ناقصا:

خصوم منتقلة بقيمة مقدرة

٣- الأرصدة في الميزانية العمومية يجب أن تقفل في الحسابات الآتية:

١- أصول وخصوم منتقلة للشركة الجديدة

- تقفل في حساب التصفية بقيمتها الدفترية

٢- أصول محتفظ بها أحد الشركاء وتعالج على مرحلتين:

* أقفال الأصول في حساب التصفية بالقيمة الدفترية

×× من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

×× إلي حـــ/ الأصول بالقيمة الدفترية

* تحميل راس مال الشريك المحتفظ بالأصل بقيمة الأصل المتفق عليها.

×× من حـــ/ رأسمال الشريك

×× إلي حـــ/أرباح وخسائر التصفية

٣- أصول وخصوم لا تنتقل بطبيعتها:

كافة حسابات حقـــوق الملكيـــة ، رأس المـــال- احتيـــاطي -جـــارى الشـــركاء - مسحوبات- فائدة رأس المال ..... الخ.

تقفل بحساب رأسمال الشركاء.

٤- أصول وخصوم لا تنتقل بنص التمرين وعادة ما تكون نقدية /التزامات.

* تقفل الحسابات في بعضها البعض وتسوى الفـــروق فـــي حســـاب راس مـــال الشركاء.

تمرين (١) محلول

****** تتكون شركة سجاد دمنهور من شركتين أ،ب كما تتكون شركة مكة مـــن شركتين كذلك ج،د وقد رغبا الشركتين في الاندماج وتكوين شـــركة جديـــدة بأســـم شركة سجاد مكة دمنهور وكانت الميزانية العمومية للشركتين عند الاندماج كما يلـــي في ١٩٩٩/١/١.

الميزانية العمومية في تاريخ الاندماج ١٩٩٩/١/١

البيان	شركة سجاد دمنهور		شركة سجاد مكة	
الأصول الثابتة				
الأراضي	٦٠٠٠٠		--	
المباني والآلات والمعدات	٤٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٨٨٠٠٠	٨٨٠٠٠
الأصول المتداولة				
بضاعة بالمخازن	٣٦٠٠٠		١١٢٠٠٠	
مدينون	١٠٥٠٠٠		٦٨٠٠٠	
الحسابات الجارية للشركاء مدينة				
الشريك أ	٩٠٠٠		٦٠٠٠	
الشريك ج				
نقدية بالبنك والخزينة	٧٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	١٢٦٠٠٠	٣١٢٠٠٠
مجموع الأصول		٣٣٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
حقوق الملكية				١٠٠٠٠٠
راس المال أ	٩٠٠٠٠			٦٠٠٠٠
راس المال ب	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		--
راس المال ج				
راس المال د				
احتياطي عام	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠		

حسابات جارية دائنة الشريك ب	١٦٠٠٠		٤٠٠٠٠	
قرض من الشريك د			٢٠٠٠٠٠	
دائنون	١٠٢٠٠٠			
إعلان مستحق	٢٧٠٠٠	١٤٥٠٠٠	ـــــ	٢٤٠٠٠٠
مجموع الخصوم		٣٣٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠

شروط الاندماج:

١) تنتقل أصول وخصوم شركة سجاد دمنهور بعد تقديرها كما يلي:

الأراضي زيادة ٥٠%، المباني والآلات والمعدات تخفيض ٢٠%، المخزون بزيادة ٢٥%

٢) تنقل أصول وخصوم شركة سجاد مكة بالقيمة الدفترية فيما عدا المخزون يخفض ليصبح ٨٠٠٠٠ جنيه نتيجة انخفاض القيمة السوقية ويحتفظ الشركاء برصيد النقدية نظير التزامهم بسداد الدائنين .

٣) تقسم الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة بنسبة ٢: ٣: ٣: ١ على التوالي بين الشركاء الأربعة.

٤) تكون حصة كل شريك في الشركة المدمجة هي رصيد حقوقهم بعد إجراءات الاندماج.

المطلوب: إثبات عملية الاندماج في دفاتر كل شركة والشركة الجديدة

** الحل **

أولا: في دفاتر شركة سجاد دمنهور

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ الأراضي		**حـــ/ الشركة الجديدة**
٤٥٠٠٠	إلي حـــ/ المباني	٩٠٠٠٠	الأراضي ٦٠٠٠٠×١٥/١٠٠
٣٦٠٠٠	إلي حـــ/ المخزون	٣٦٠٠٠	المباني والآلات والمعدات
١٠٥٠٠٠	إلي حـــ/ المدينون		٤٥٠٠٠×(٨٠/١٠٠)
١٢٩٠٠٠	إلي حـــ/ الشركة الجديدة	٤٥٠٠٠	المخزون ٣٦٠٠٠×(١٢٥/١٠٠)

	١٠٢٠٠٠ دائنون	١٠٥٠٠٠	المدينون
	٢٧٠٠٠ إعلان مستحق	٢٧٦٠٠٠	
٣٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١٠٢٠٠٠	حـ/ الدائنون
	٨٠٠٠ أ	٢٧٠٠٠	حـ/ الإعلان
	١٢٠٠٠ ب		
٤٠٥٠٠٠		٤٠٥٠٠٠	

** **لاحظ أن:** حساب أرباح وخسائر التصفية جعل مدينا بالقيمة الدفترية للأصـــول وكذلك الالتزامات التي انتقلت للشركة الجديدة وهي الدائنون والإعـــلان المســتحق وجعل دائنا بالقيم التقديرية المتفق عليها وقد اشتملت كذلك على النقدية حيث ســتنقل كذلك وقد استبعدت النقدية من الحل مع تخفيض القيمة الخاصة بالشركة الجديدة بـــها ويظهر الفرق بين الجانبين ممثلا لأرباح التصفية يجب توزيعها بين الشركاء بنســبة توزيع الأرباح والخسائر وحيث انه لم يوضح في التمرين ذلك فتوزع نســبة رؤوس أموال كل منهما (٣: ٢) .

حـــ/ رأس المال

أ	ب	البيان	أ	ب	البيان
٩٠٠٠		إلى حـ/جاري الشركاء (المدين)	٩٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
				١٦٠٠٠	حـ/ جاري الشركاء (الدائن)
١٢٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة	٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	حـ/ الاحتياطي العام
			١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	حـ/ التصفية
١٢٩٠٠٠	١٠٢٠٠٠		١٢٩٠٠٠	١٠٢٠٠٠	

حـــ/ الشركة الجديدة (شركة سجاد مكة دمنهور)

٢٧٦٠٠٠	إلى حـ/ التصفية (القيمة السوقية للأصول المنقولة)	١٢٩٠٠٠	من حـ/ التصفية (الالتزامات المنقولة)

٧٥٠٠٠	إلي حـــ/ النقدية (النقدية المنتقلة للشركة الجديدة)	٢٢٢٠٠٠	من حـــ/ رأس المال أرصدة منتقلة
٣٥١٠٠٠		٣٥١٠٠٠	

** **لاحظ أن** : الاحتياطي العام والأرباح غير الموزعة في حسابات الشركاء توزع بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وإذا لم تكن معروفة توزع بنسبة رؤوس الأموال، وقد أقفل حـــ/ النقدية في حـــ/ الشركة الجديدة.

ثانيا: في دفاتر شركة مكة للسجاد

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٨٨٠٠٠	إلي حـــ/ المباني والآلات			حـــ/ الشركة الجديدة
			٨٨٠٠٠	المباني والآلات والمعدات
٢٣٦٠٠٠	إلي حـــ/ بضاعة بالمخزن		٨٠٠٠٠	بضاعة بالمخزون
٦٨٠٠٠	إلي حـــ/ المدينون	٢٣٦٠٠٠	٦٨٠٠٠	المدينون
		٣٢٠٠٠		من حـــ/ رأس المال
				٢٠٠٠٠ (ج)
				١٢٠٠٠ (د)
٢٦٨٠٠٠		٢٦٨٠٠٠		

ثم توزع خسارة التصفية بنسبة رؤوس الأموال (٥: ٣)

حـــ/ الدائنون

٢٠٠٠٠	إلي حـــ /النقدية	٢٠٠٠٠	رصيد
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	

تم الاحتفاظ بالنقدية لسداد الدائنون ونظرا لأن رصيد النقدية ١٢٦٠٠٠ جنيه لا يكفي لسداد الدائنين فقد تم سداد الفرق من الشركاء بنسبة رؤوس الأموال ٥: ٣ ويظهر أثر ذلك بحساب النقدية كما يلي:

حـــ/ النقدية

١٢٦٠٠٠	رصيد	٢٠٠٠٠٠	من حـــ/ الدائنون
٧٤٠٠٠	إلي حـــ /رأس المال ٤٠٠٠٠ (ج) ٢٤٠٠٠ (د)		
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	

حـــ/ رأس المال

ج	د	البيان	ج	د	البيان
٦٠٠٠		إلي حـــ/جارى الشـــوكاء (المدين)	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
				٤٠٠٠٠	من حـــ/ قرض الشريك
٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	إلي حـــ/ التصفية	٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	من حـــ/ الدائنين
١١٤٠٠٠	١٢٢٠٠٠	إلي حـــــ/ الشـــــركة الجديدة			
١٤٠٠٠٠	١٣٤٠٠٠		١٤٠٠٠٠	١٣٤٠٠٠	

حـــ/ الشركة الجديدة (شركة سجاد مكة دمنهور)

٢٣٦٠٠٠	إلي حـــ/ أرباح خسائر التصفية	٢٣٦٠٠٠	من حـــ/ رأس المال أرصدة منتقنة
٢٣٦٠٠٠		٢٣٦٠٠٠	

وقد ترتب على فتح حساب التصفية لشركة سجاد دمنهور أنه جعل مديناً بالقيمة الدفترية لأصول الشركة كما وردت بالميزانية العمومية للشركة في تاريخ الاندماج ويترتب على ذلك أقفال حسابات الأصول (الأراضي والمباني والمخزون والمدينون) ولإقفال حـ/ الدائنون يجعل حـ/ التصفية دائناً بمبلغ ١٠٢٠٠٠ جنيه وكذلك المصاريف المستحقة الإعلان بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنية . ونظراً لأن الشركة الجديدة ستتحمل بسداد هذه المبالغ لذلك جعل حـ/ التصفية مديناً بأجمالي هذه المبالغ ١٢٩٠٠٠ جنيه وحـ/ الشركة الجديدة دائناً. ويمثل الجانب الدائن من حـ/ التصفية القيمة السوقية العادلة للأصول المنقولة للشركة الجديدة والتي تتمثل في الأراضي والتي زادت بنسبة ٥٠% والمباني انخفضت بنسبة ٢٠% أما المخزون فقد قدر بزيادة ٢٥% والمدينون بنفس القيمة الدفترية لها. واجمالي هذه القيمة يمثل ثمن البيع للشركة المندمجة التي تجعل الشركة الجديدة مديناً بها ويبلغ إجمالي القيمة ٢٧٦٠٠٠ جنيه.

أما حـ/ رأس مال الشركة (سجاد دمنهور) فيمثل تسوية للحسابات المتعلقة برأسمال الشركاء كالحسابات الجارية المدينة والدائنة والاحتياطي العام بالإضافة إلي رصيد أول الفترة ويظهر رصيد آخر الفترة ممثلاً مساهمة الشركاء في الشركة الجديدة وهو ١٢٠٠٠٠، ١٠٢٠٠٠ جنيه على التوالي.

ونظراً لأن القيمة السوقية للأصول المنقولة تشمل النقدية لذلك فأنه تم أقفال حـ/ النقدية في حـ/ الشركة الجديدة وقدره ٧٥٠٠٠ جنيه وبالتالي فيتم أقفال حـ/ الشركة الجديدة في حـ/ راس مال الشركاء.

وبنفس الطريقة فان أثر فتح حسابات أرباح وخسائر التصفية ورأس المال والشركة الجديدة بالنسبة لشركة سجاد مكة إنما يترتب على ذلك أقفال دفاتر هذه الشركة تمهيداً لاندماجها في الشركة الجديدة.

ثالثا : القيود في دفاتر الشركة الجديدة (الشركة الدامجة)

من مذكورين

٩٠٠٠٠ حـــ/ الأراضي

١٢٤٠٠٠ حـــ/ المباني ٨٨٠٠٠+٣٦٠٠٠

١٢٥٠٠٠ حـــ/ بضاعة بالمخزن ٨٠٠٠٠+٤٥٠٠٠

٢٧٣٠٠٠ حـــ/ المدينون ٦٨٠٠٠+١٠٥٠٠٠

٧٥٠٠٠ حـــ/ النقدية

إلي مذكورين

١٠٢٠٠٠ حـــ/الدائنون

٢٧٠٠٠ حـــ/ مصروفات الإعلان المستحقة

٤٥٨٠٠٠ حـــ/ رأس مال الشركاء

١٢٠٠٠٠ أ

١٠٢٠٠٠ ب

١١٤٠٠٠ ج

١٢٢٠٠٠ د

يتم جمع الأصول المنقولة بالقيمة الفعلية والتقديرية وكذلك الالتزامات التي تنقل مع إثبات حصة كل شريك في راس مال الشركة الجديدة ويلاحظ أن نسب التوزيع للأرباح والخسائر لا تؤثر على نسب رؤوس الأموال.

وتظهر الميزانية العمومية للشركة الدامجة في تاريخ الاندماج ١٩٩٩/١/١ كما يلي

شركة سجاد مكة/دمنهور

ميزانية عمومية في ١٩٩٩/١/١

		أصول ثابتة			**رأس المال**
	٩٠٠٠٠	أراضي		١٢٠٠٠٠	الشريك (أ)
	١٢٤٠٠٠	مباني والآلات		١٠٢٠٠٠	الشريك (ب)
٢١٤٠٠٠				١١٤٠٠٠	الشريك (ج)
		أصول متداولة		١٢٢٠٠٠	الشريك (د)
	١٢٥٠٠٠	مخزون	٤٥٨٠٠٠		
	٢٧٣٠٠٠	مدينون			**خصوم متداولة**
	٧٥٠٠٠	نقدية	١٠٢٠٠٠		دائنون
			٢٧٠٠٠		إعلان مستحق
٤٧٣٠٠٠					
٦٨٧٠٠٠			٦٨٧٠٠٠		

تمرين رقم (٢) { اندماج شركتين وتكوين شركة أشخاص جديدة}

********* اتفقت شركة محمد و محمدين مع شركة حسن وحسين على الاندماج في شركة جديدة وذلك في ١٩٩٩/١/١ وكانت الميزانية للشركتين في وقت الاندماج كالآتي:

ميزانية عمومية فى ١٩٩٩/١/١

محمد و محمديين	حسن وحسنين	البيان	محمد و محمدين	حسن وحسنين	البيان
--	٦٠٠٠	شهرة محل			راس المال
٥٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	أصول ثابتة بعد الاستهلاك	٤٠٠٠٠		محمد
			٤٠٠٠٠		محمدين
٢٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	بضاعة		٣٠٠٠٠	حسن
٢٠٠٠٠	١٩٠٠٠	مدينون		٢٠٠٠٠	حسنين
٧٠٠٠	--	أوراق قبض	٦٠٠٠		حساب جارى محمد
٥٠٠٠	--	مصاريف تأسيس		٥٠٠٠	حساب جارى حسن
٤٠٠٠	--	حساب جارى محمدين		٢٠٠٠٠	قرض
	٣٠٠٠	حساب جارى حسنين	٢٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	دائنون
٣٠٠٠	٥٠٠٠	بنك	١٣٠٠٠		أرباح متجمعة
١١٩٠٠٠	٩٨٠٠٠		١١٩٠٠٠	٩٨٠٠٠	

وتم الاتفاق كالأتي:

١. تنتقل جميع الاصول والخصوم لشركة محمد ومحمديين مقابل مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه

٢. تنتقل جميع الأصول والخصوم لشركة حسن وحسنين على أن تقدر الأصول كالأتي: -شهرة المحل،٢٠٠٠٠ أصول ثابتة، ٣٠٠٠٠بضاعة، ١٥٠٠٠ مدينون

٣. أن يصبح راس مال الشركة الجديدة مقسم إلي الأتي بين الشركاء:

محمد	محمديين	حسن	حسنين
٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

٤. أن يسدد أو يسحب كل الشركاء الأموال اللازمة لتوصيـــل رؤوس الأمـــوال طبقا لما هو متفق عليه.

المطلوب:١- أقفال دفاتر الشركتين وإجراء قيود اليومية للشركة الجديدة

٢- تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة

**** الحل ****

يتم إعداد ثلاثة حسابات لكل شركة على حدة

١) حـــ/ التصفية ٢) حـــ/ الشركة الجديدة ٣) حـــ/ رأس مال الشركاء

يلاحظ أن الجانب المدين لحـــ/ التصفية تنقل فيه الميزانية لكل شركة على حده مـــا عدا حساب جارى، والمتمم إلي حـــ/ رأس مال الشركاء.الجانب الدائن يظـــهر بـــه حـــ/ الدائنون وثمن بيع الشركة (الاندماج).

وتظهر الحسابات في دفاتر كل شركة من الشركات المكونة للاندماج كما يلي:

أولا: أقفال دفاتر شركة محمد ومحمديين

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٥٥٠٠٠	أصول ثابتة	٢٠٠٠٠	دائنون
٢٥٠٠٠	بضاعة	١٢٠٠٠٠	من حـــ/ الشركة الجديدة (ثمن البيع)
٢٠٠٠٠	مدينون		
٧٠٠٠	أوراق مالية		
٥٠٠٠	م. تأسيس		
٣٠٠٠	بنك		
٢٥٠٠٠	ربح تصفية إلي حـــ/ رأسمال الشركاء ١٢٥٠٠ محمد ١٢٥٠٠ محمدين		
١٤٠٠٠٠		١٤٠٠٠٠	

حـ/ الشركة الجديدة

١٢٠٠٠٠	إلي حـ/ التصفية	١٢٠٠٠٠	من حـ/ رأس مال الشركاء
			٦٥٠٠٠ محمد
			٥٥٠٠٠ محمدين
١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	

حـ/ رأس مال الشركاء

ج	د	البيان	د	ب	البيان
	٤٠٠٠	إلي حـ/جارى الشريك	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيد
٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	إلي حـ/ الشركة الجديدة	٦٠٠٠		من حـ/جارى الشريك
			٦٥٠٠	٦٥٠٠	من حـ/ الأرباح المرحلة
			١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	من حـ/ التصفية " ربح"
٦٥٠٠٠	٥٩٠٠٠		٦٥٠٠٠	٥٩٠٠٠	

أقفال دفاتر حسن وحسنين

حـ// أرباح وخسائر التصفية

٦٠٠٠	شهرة المحل	٢٠٠٠٠	**من حـ/ القرض**
٣٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٣٠٠٠	**من حـ/ الدائنون**
٣٥٠٠٠	بضاعة	٢٧٠٠٠	**من حـ/ الشركة الجديدة**
١٩٠٠٠	مدينون	٢٥٠٠٠	**من حـ/ رأسمال الشركاء**
٥٠٠٠	بنك		**١٥٠٠٠ حسن**
			١٠٠٠٠ حسنين
٩٥٠٠٠		٩٥٠٠٠	

•• تحديد مقابل الاندماج

يتم تحديد مقابل الاندماج كما يلي:

أصول منتقلة بقيم تقديرية - التزامات منتقلة

شهرة المحل	صفر	-	٢٠٠٠٠ قرض
أصول ثابتة	٢٠٠٠٠		
بضاعة	٣٠٠٠٠		٢٣٠٠٠ دائنون
مدينون	١٥٠٠٠		
بنك	٥٠٠٠		
	٧٠٠٠٠	-	٤٣٠٠٠ = ٢٧٠٠٠

حـ/ الشركة الجديدة

٢٧٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٢٧٠٠٠	من حـ/ رأس مال الشركاء ٢٠٠٠٠ حسن ٧٠٠٠ حسنين
٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠	

حـ/ رأس مال الشركاء

حسن	حسنين	البيان	حسن	حسنين	البيان
	٣٠٠٠	إلى حـ/جارى الشركاء	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد
١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٥٠٠٠		من حـ/ جارى الشريك
٢٠٠٠٠		"خسارة"			
	٧٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة			
٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠		٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	

ثانيا: قيود التكوين بالشركة الجديدة

* حصة محمد و محمدين [٦٥٠٠٠، ٥٥٠٠٠]

من مذكورين

٥٥٠٠٠ حـ/ أصول ثابتة

٢٥٠٠٠ حـ/ بضاعة

٢٠٠٠٠ حـ/ مدينون

٥٠٠٠ حـ/ أوراق مالية

٣٠٠٠ حـ/ البنك

٣٢٠٠٠ حـ/ شهرة المحل

إلي مذكورين

٢٠٠٠٠ حـ/ دائنون

١٢٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشركاء

٦٥٠٠٠ محمد

٥٥٠٠٠ محمدين

* حصة حسن وحسنين [٤٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠]

من مذكورين

٢٠٠٠٠ حـ/ أصول ثابتة

٣٠٠٠٠ حـ/ بضاعة

١٩٠٠٠ حـ/ مدينون

٤٨٠٠٠ حـ/ البنك [٥٠٠٠+٤٣٠٠٠]

إلي مذكورين

٤٠٠٠ حـ/ م.ء.م فيها [١٩٠٠٠-١٥٠٠٠]

٢٠٠٠٠ حـ/ قرض

٢٣٠٠٠ حـ/ دائنون

٧٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشركاء

٤٠٠٠٠ حسن يدفع ٤٠٠٠٠-٢٠٠٠٠=٢٠٠٠٠

٣٠٠٠٠ حسنين يدفع ٣٠٠٠٠-٧٠٠٠ = ٢٣٠٠٠

ويمكن إجراء قيد مركزي وتصوير قائمة المركز المالي للشركة الجديدة كما يلي:

من مذكورين

٣٢٠٠٠ حـ/ شهرة المحل

٧٥٠٠٠ حـ/ أصول ثابتة [٥٥٠٠٠+٢٠٠٠٠]

٥٥٠٠٠ حـ/ بضاعة [٢٥٠٠٠+٣٠٠٠٠]

٣٩٠٠٠ حـ/ مدينون [٢٠٠٠٠+١٩٠٠٠]

٥٠٠٠ حـ/ أوراق مالية

٥١٠٠٠ حـ/ بنك جارى [٣٠٠٠+٤٨٠٠٠]

إلي مذكورين

٤٣٠٠٠ حـ/ دائنون [٢٠٠٠٠+٢٣٠٠٠]

٢٠٠٠٠ حـ/ القرض

١٩٠٠٠٠ حـ/ راس مال الشركاء

٦٥٠٠٠ محمد

٥٥٠٠٠ محمدين

٤٠٠٠٠ حسن

٣٠٠٠٠ حسنين

٤٠٠٠ حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها

وتظهر الميزانية العمومية للشركة الدامجة في تاريخ الاندماج كما يلي:

**** شركة محمد وحسن الجديدة**

أصول — ميزانية عمومية في ١٩٩٩/١/١ — خصوم

٣٢٠٠٠		شهرة المحل			**راس المال**
		أصول ثابتة		٦٥٠٠٠	محمد
	٧٥٠٠٠	الآلات ومعدات		٥٥٠٠٠	محمدين
٧٥٠٠٠		**أصول متداولة**		٤٠٠٠٠	حسن
	٥٥٠٠٠	بضاعة		٣٠٠٠٠	حسنين
	٣٥٠٠٠	مدينون صافى	١٩٠٠٠٠		
		(٣٩٠٠٠-٤٠٠٠)	٢٠٠٠٠		قرض
	٥٠٠٠	أوراق مالية			**خصوم متداولة**
	٥١٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٣٠٠٠		دائنون
١٤٦٠٠٠					
٢٥٣٠٠٠			٢٥٣٠٠٠		

يتم إجراء التجميع كما يلي:

- الآلات والمعدات ٢٠٠٠٠+٥٥٠٠٠ ٧٥٠٠٠
- البضاعة بالمخازن ٣٠٠٠٠+٢٥٠٠٠ ٥٥٠٠٠
- المدينون ١٩٠٠٠+٢٠٠٠٠ ٣٩٠٠٠

يطرح منها مخصص ديون مشكوك فيها (٤٠٠٠)

رصيد المدينون صافي ٣٥٠٠٠

- رصيد النقدية بالبنك ٤٨٠٠٠+٣٠٠٠ ٥١٠٠٠
- دائنون ٢٣٠٠٠+٢٠٠٠٠ ٤٣٠٠٠

** المبحث الثاني **

تمرين رقم (٣) { اندماج شركة أشخاص في شركة مساهمة }

********* فيما يلي الميزانية العمومية لشركة التضامن طارق وهمام الذين يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٢

ميزانية عمومية في ١٩٩٩/٦/١

٩٠٠٠٠	أراضي ومباني		رأسمال الشركاء
٢٠٠٠٠	أثاث		٨٠٠٠٠ طارق
٣٥٠٠٠	سيارات		٦٠٠٠٠ هسام
٤٨٠٠٠	بضاعة بالمخازن	١٤٠٠٠٠	ــــــ
	٦٣٠٠٠ مدينون	٣٥٠٠٠	احتياطي
	- (٣٠٠٠) م.ع.م فيها	٥٠٠٠٠	قرض من البنك
	ــــــ	٤٠٠٠	مخصص مكافآت ترك الخدمة
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠	مخصص تعويضات قضايا
١٢٠٠٠	أوراق مالية	٣٥٠٠٠	دائنون
٣٠٠٠	بنك وصندوق	٥٠٠٠	جارى شريك هسام
٧٠٠٠	جارى الشريك طارق		
٢٧٥٠٠٠		٢٧٥٠٠٠	

* وتم الاتفاق في ٩٩/٦/١ على بيع الأصول الثابتة والبضاعة والأوراق المالية للشركة التجارية الدولية المساهمة وقومت الأصول كالأتي:

١٥٠٠٠٠ أراضي ومباني، ١٥٠٠٠ أثاث، ٢٥٠٠٠ سيارات، ٥٠٠٠٠ بضاعة، ٢٠٠٠٠ أوراق مالية.

وذلك مقابل أسهم عادية قيمة السهم الاسمية ١٠ ج وعلاوة إصدار ٣ جنيه وقد قام الشريكان بتصفية الأصول الباقية وسداد الالتزامات بعد أن يقوم الشريكان بتسوية حساب رأس مال كل منهما عن طريق سداد الأموال اللازمة وقد حصل من

المدينين مبلغ ٦١٠٠٠ جنيه وسدد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه كتعويض من قضية مرفوعة ضد الشركة وسدد مبلغ ٤٠٠٠ ج مكافآت للعاملين وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه ثم وزعت الأسهم بنسبة أ.خ وسدد كل شريك المبلغ المستحق عليه في بنك الشركة.

المطلوب: تصوير حساب التصفية وحساب راس مال الشركاء وحساب البنك في دفاتر شركة الأشخاص.

**** الحل ****

تحديد مقابل الاندماج

أصول منتقلة مقدرة – الالتزامات المنقلة

أراضي ومباني	١٥٠٠٠٠	صفر
أثاث	١٥٠٠٠	
سيارات	٢٥٠٠٠	
بضاعة	٥٠٠٠٠	

عدد الأسهم ٢٦٠٠٠٠ ÷ ١٣ = ٢٠٠٠٠ سهم

سعر السهم القيمة الاسمية ١٠ جنيه

\+ علاوة الإصدار ٣ جنيه

١٣ جنيه

ويتم إجراء التسويات الآتية:

(١) قضايا وتعويضات

٣٠٠٠ من حـ/ تعويضات القضايا

٣٠٠٠ إلي حـ/ البنك

(٢) القرض

٥٠٠٠٠ من حـــ/ القرض

٥٠٠٠٠ إلي حـــ/ نقدية بالبنك

(٣) ويتم أقفال التعويضات في مخصص التعويضات كما يلي:

٦٠٠٠ من حـــ/ مخصص تعويضات

إلي مذكورين

٣٠٠٠ حـــ/ تعويضات القضايا

٣٠٠٠ حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

(٤) مكافأة العاملين

٤٠٠٠ من حـــ/ مكافأة ترك الخدمة

٤٠٠٠ إلي حـــ/ البنك

(٥) أقفال المكافأة في المخصص

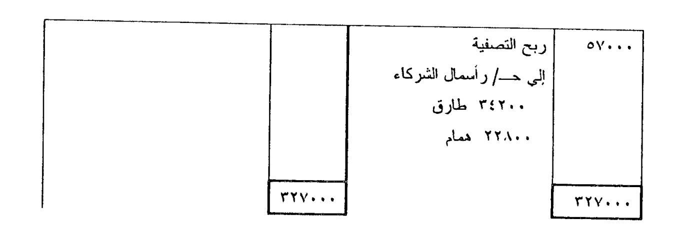
٤٠٠٠ من حـــ/ مخصص مكافآت ترك الخدمة

٤٠٠٠ إلي حـــ/ مكافأة ترك الخدمة

ويظهر حساب أرباح وخسائر التصفية كما يلي:

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٩٠٠٠٠	أراضي ومباني	٣٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٢٠٠٠٠	أثاث	٢٦٠٠٠٠	من حـــ/ الشركة المساهمة { مقابل
٣٥٠٠٠	سيارات		الاندماج }
٤٨٠٠٠	بضاعة بالمخازن	٦١٠٠٠	من حـــ/ البنك " المتحصل من
٦٣٠٠٠	مدينون		الديون"
١٢٠٠٠	أوراق مالية	٣٠٠٠	من حـــ/ مخصص تعويضات
٢٠٠٠	إلي حـــ/ م. وأتعاب المصفي		قضايا



٥٧٠٠٠	ربح التصفية		
	إلى حـ/ رأسمال الشركاء		
	٣٤٢٠٠ طارق		
	٢٢٨٠٠ همام		
٣٢٧٠٠٠		٣٢٧٠٠٠	

حـ / الشركة المساهمة

٢٦٠٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٢٦٠٠٠٠	من حـ/ رأس مال الشركاء
			١٥٦٠٠٠ طارق ٣
			١٠٤٠٠٠ همام ٢
٢٦٠٠٠٠		٢٦٠٠٠٠	

حـ/ رأس مال الشركاء

طارق	همام	البيان	طارق	همام	البيان
	٧٠٠٠	إلى حـ/جارى الشركاء	٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
١٥٦٠٠٠	١٠٤٠٠٠	إلى حـ/ الشركة الجديدة	٥٠٠٠		من حـ/ جارى الشريك
			٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	احتياطي ٣ : ٢
			٣٤٢٠٠	٢٢٨٠٠	من حـ/ التصفية "ربح"
			١٥٨٠٠	١٤٢٠٠	من حـ/ البنك " ما يدفعه الشريك"
١٥٦٠٠٠	١١١٠٠٠		١٥٦٠٠٠	١١١٠٠٠	

حـ /البنك

٣٠٠٠	رصيد ميزانية عمومية	٢٠٠٠	من حـ/ مصاريف وأتعاب التصفية
٦١٠٠٠	إلى حـ/ التصفية	٥٠٠٠٠	من حـ/ قرض
٣٠٠٠٠	إلى حـ/ رأسمال الشركاء	٣٥٠٠٠	من حـ/ الدائنون
	١٥٨٠٠ طارق	٣٠٠٠	من حـ/ تعويضات قضايا
	١٤٢٠٠ همام	٤٠٠٠	من حـ/ مكافآت ترك الخدمة
٩٤٠٠٠		٩٤٠٠٠	

**** تمرين (١) امتحان (١٩٧٥)**

صبحي ورشيد شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ١ وقد اتفقا على إدماج شركتهم مع شركة الشامي التجارية . وكانت الميزانية العمومية لشركة صبحي ورشيد في تاريخ الاتفاق كالأتي:

ميزانية عمومية

٧٠٠٠	عقار	١٦٥٠٠٠	رأس مال صبحى
٦٦٠٠	الآلات	٩٥٠٠	رأس مال رشيد
٣٢٠٠	أثاث		**الالتزامات**
١٤٠٠	سيارة	٢٦٠٠	دائنون
١٦٤٠	بضاعة بالمخازن	٢٤٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٤٣٠٠	مدينون		
١٥٠٠	جارى صبحي		
٦٠٠	جارى رشيد		
٢٦٠٠	بنك		
٢٨٨٤٠		٢٨٨٤٠	

وكانت شروط الاتفاق كما يلي:

١-يشتري رشيد السيارة بقيمتها الدفترية

٢- تنتقل باقي الأصول والخصوم إلى شركة الشامي بعد إجراء التعديلات الآتية: العقار بمبلغ ١٠٣٠٠ج، الآلات بمبلغ ٧٦٠٠ج، الأثاث بمبلغ ٣٠٠٠ ج، البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ ج ، المدينون بمبلغ ٣٩٠٠ ج.

المطلوب: تصوير حسابات الاندماج

** الحل **

١-يجب التأكد من وجود :

* ميزانية عمومية متوازنة   معطى.

* ثمن البيع = أصول منتقلة بالقيمة المعدلة - التزامات منتقلة بالقيمة المعدلة

العقار ١٠٣٠٠

الآلات ٧٦٠٠

أثاث ٣٠٠٠

بضاعة ٥٢٠٠   دائنون ٢٦٠٠

مدينون ٣٩٠٠

بنك ٢٦٠٠

٣٢٦٠٠ - ٢٦٠٠ = ٣٠٠٠٠

حـ/ أرباح وخسائر التصفية

٧٠٠٠	**إلي حـ/ العقار**	٢٦٠٠	من حـ/ دائنون
٦٦٠٠	**إلي حـ/ الآلات**	٢٤٠	من حـ/ مخصص د.م فيها
٣٢٠٠	**إلي حـ/ الأثاث**	١٤٠٠	من حـ/ رأس مال رشيد
١٤٠٠	**إلي حـ/ السيارات**	٣٠٠٠٠	من حـ/ الشركة الجديدة (ثمن البيع)
١٦٤٠	**إلي حـ/البضاعة بالمخازن**		
٤٣٠٠	**إلي حـ/ المدينون**		
٢٦٠٠	**إلي حـ/ البنك**		
٧٥٠٠	**إلي حـ/ رأسمال الشركاء**		
	٥٠٠٠ صبحي		
	٢٥٠٠ رشيد		
	ربح التصفية		
٣٤٢٤٠		**٣٤٢٤٠**	

حـــ / الشركة الجديدة

٣٠٠٠٠	إلى حـــ/ أ. خ التصفية (ثمن البيع)	٣٠٠٠٠	من حـــ/ رأس مال الشركاء ٢٠٠٠٠ صبحي ١٠٠٠٠ رشيد
٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	

حـــ/ رأس مال الشركاء

صبحي	رشيد	البيان	صبحي	رشيد	البيان
١٥٠٠	٦٠٠	إلي حـــ/جارى مدين	١٦٥٠٠	٩٥٠٠	رصيد
	١٤٠٠	إلي حـــ/ أ.خ التصفية	٥٠٠٠	٢٥٠٠	من حـــ/أرباح وخسائر التصفية
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد دائن			"ربح تصفية"
		إلي حـــ/ الشـــركة الجديدة			
٢١٥٠٠	١٢٠٠٠		٢١٥٠٠٠	١٢٠٠٠	

* **تمرين (٢) امتحان (١٩٨٤)**

حازم وكمال شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٢ على التوالي وفي أول أغسطس سنه ١٩٨٣ كانت أرصدة الميزانية العمومية للشركة كالأتي:

مجمع إهلاك أصول ثابتة ٤٠٠٠٠ ج، أصول مختلفة ؟ ، جارى حازم مدين ١٥٠٠٠ ج ، جارى كمال (دائن) ١٠٠٠٠ ج ، بنك سحب على المكشوف ٢٥٠٠٠ ج، دائنون ٢٠٠٠٠ ج، رأس مال حازم ٦٠٠٠٠ ج، رأس مال كمال ٦٠٠٠٠ ج / وفي ذلك التاريخ أتفق الشركاء على الاندماج مع شركة الوادي المساهمة حيث

تنص شروط الاندماج على انتقال كافة الأصول عدا أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠ جنيه يحتفظ بها الشريك كمال نظير ١٥٠٠٠ جنيه، وعدا الالتزامات التي على الشركة وذلك نظير مبلغ ١٨٥٠٠٠ جنيه يدفع منها ٥٥٠٠٠ جنيه نقدا والباقي في أسهم عادية.

المطلوب: تصوير الحسابات اللازمة لعملية الاندماج.

**** الحل ****

١. يجب التأكد من وجود :* ميزانية عمومية متوازنة · معطى.

ميزانية عمومية في ١٩٨٣/٨/١

٢٠٠٠٠٠	**أصول مختلفة**		**رأسمال الشركاء**
١٥٠٠٠	**جارى حازم**		٦٠٠٠٠ رأس مال حازم
		١٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠ راس مال كمال
		١٠٠٠٠	**جارى حازم**
		٤٠٠٠٠	مجمع إهلاك الأصول الثابتة
		٢٥٠٠٠	بنك سحب على المكشوف
		٢٠٠٠٠	دائنون
٢١٥٠٠٠		٢١٥٠٠٠	

* أصول تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه يحتفظ بها كمال مقابل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
* التزامات الشركة لا تنتقل (بنك سحب على المكشوف، دائنون)
* ثمن البيع = ١٨٥٠٠٠

↓ ٥٥٠٠٠ نقدا ↓ ١٣٠٠٠٠ أسهم

حـ/ أرباح وخسائر التصفية

٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الأصول	--	من حـ/ الالتزامات المنتقلة
٤٠٠٠٠	ربح التصفية		(تقفل فى حـ/النقدية)
	إلي حـ/ رأس مال	٤٠٠٠٠	من حـ/ مجمع إهلاك أصول
	الشركاء	١٥٠٠٠	ثابتة
	٢٤٠٠٠ حازم ٣	١٨٥٠٠٠	من حـ/ راس مال الشركاء
	١٦٠٠٠ كمال ٢		(كمال)
			من حـ/ الشركة المساهمة
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	

ويتم إجراء قيود اليومية كما يلي:

٢٠٠٠٠٠ من حـ/ أرباح وخسائر التصفية

٢٠٠٠٠٠ إلي حـ/ الأصول المختلفة

كما يكون القيد للأصول التي يحتفظ بها كمال:

١٥٠٠٠٠ من حـ/ رأس مال كمال

١٥٠٠٠ إلي حـ/ أرباح وخسائر التصفية

٤٠٠٠٠ من حـ/ مجمع إهلاك أصول ثابتة

٤٠٠٠٠ إلي حـ/ أرباح وخسائر التصفية

ويتم تصوير الحسابات كما يلي:

حـ / الشركة المساهمة

١٨٥٠٠٠	إلي حـ/ أ. خ التصفية	٥٥٠٠٠	من حـ/ النقدية
	(ثمن البيع)	١٣٠٠٠٠	من حـ/ الأسهم
١٨٥٠٠٠		١٨٥٠٠٠	

حـــ / النقدية

٥٥٠٠٠	إلى حـــ/ الشركة المساهمة	٢٥٠٠٠	من حـــ/ بنك سحب على
		٢٠٠٠٠	المكشوف
		١٠٠٠٠	من حـــ/ الدائنون
			من حـــ/ رأسمال الشركاء
			٦٠٠٠ حازم ٣
			٤٠٠٠ كمال ٢
٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠	

حـــ / الأسهم

١٣٠٠٠٠	إلى حـــ/ الشركة المساهمة	١٣٠٠٠٠	من حـــ/ رأسمال الشركاء
			٦٣٠٠٠ حازم
			٦٧٠٠٠ كمال
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	

حـــ/ رأس مال الشركاء

حازم	كمال	البيان	حازم	كمال	البيان
١٥٠٠٠	--	إلى حـــ/جارى حازم	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
--	١٥٠٠٠	إلـــي حــــــ/ أ.خ	--	١٠٠٠٠	جارى كمال
٦٠٠٠	٤٠٠٠	التصفية	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	من حـــ/أرباح وخســـــائر
٦٣٠٠٠	٦٧٠٠٠	إلى حـــ/ النقدية			التصفية "ربح تصفية"
		إلى حـــ/ الأسهم			
		رصيد دائن (له)			
٨٤٠٠٠	٨٦٠٠٠		٨٤٠٠٠	٨٦٠٠٠	

** المبحث الثالث **

اندماج شركة مساهمة في شركة مساهمة أخرى

عندما تندمج شركة أو أكثر في شركة قائمة أو تندمج شركتين أو أكثر لتكوين شركة مساهمة جديدة يجب أن تتضمن الميزانية العمومية المجمعة في تاريخ إتمام الاندماج كل الأصول والالتزامات المتعلقة بالشركات المكونة للاندماج سواء تمت المحاسبة عن الاندماج بأي أسلوب من أساليب الاندماج (أسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق)، ويقصد بأسلوب الشراء أن عملية الاندماج ينظر إليها على أنها عملية شراء وبالتالي يتم تقييم عناصر المركز المالي للشركة المندمجة وفقا لقيمتها العادلة الجارية. أما أسلوب انتقال واندماج الحقوق فينظر لعملية الاندماج على أنها إدماج لحقوق المساهمين وبذلك يتم تقيم عناصر المركز المالي للشركة المندمجة وفقا لقيمتها الدفترية ويتم تحديد القيمة المتفق عليها للسداد وقد يكون السداد نقدا أو إصدار سندات أو إصدار أسهم بالقيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة (القيمة السوقية).

ويجب أن تقوم الشركة الدامجه بإعداد ميزانية عمومية مجمعة يجمع بها عناصر المركز المالي للشركة الدامجه وعناصر المركز المالي للشركة أو الشركات المندمجة وطبقا لأسلوب الشراء تظهر عناصر المركز المالي للشركة الدامجة بقيمتها الدفترية بينما ستظهر بالشركة المندمجة على أساس القيمة الجارية أما طبقا لأسلوب اندماج الحقوق فسيظهر عناصر المركز المالي لكل من الشركتين الدامجة والمندمجة بالقيمة الدفترية فيما عدا راس المال المدفوع في الشركة المندمجة فيظهر بالقيمة الاسمية للأسهم المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة.

وقد تناول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الرأي رقم(1) الإرشادات الواجب اتباعها عند تقييم المركز المالي للشركة المندمجة كما يلي:

١- حسابات العملاء وأوراق القبض والموردين وأوراق الدفع والقروض قصيرة وطويلة الأجل تستخدم القيمة الحالية عند التقييم.

٢- المخزون من البضاعة المتاحة للبيع من المنتجات التامة والمنتجات تحت التشغيل والاستثمارات في أوراق مالية في شركات تابعة أو شقيقة تستخدم صافي القيمة القابلة للتحقق.

٣- الأصول التي تحتفظ بها الشركة بغرض الاستخدام مثل المخزون من المواد الأولية والمعدات والمباني تستخدم تكلفة الإحلال.

٤- الأصول غير الملموسة القابلة للتحقق مثل العلامات التجارية وحقوق الامتياز والأراضي والاستثمار في الأوراق المالية تستخدم القيمة التقديرية . ويلاحظ أن الشهرة تعتبر أصل غير ملموس إلا أنها تعتبر أصل قابل للتحقق ذاتيا ولذلك يتم تقييمها بطريقة مستقلة. حيث تحدد الشهرة بإيجاد الفرق بين تكلفة شراء الشركة المندمجة والقيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق.**إذا كانت تكلفة الشراء أكبر فيوجد شهرة موجبة والعكس يوجد شهرة سالبة إذا كانت تكلفة الشراء أقل**.ويجب خصم قيمة الشهرة السالبة من القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل سواء أكانت ملموسة أو غير ملموسة وفقا لنسبة القيم الجارية لكل عنصر ولا يطبق ذلك على الاستثمارات طويلة الأجل فإذا كانت الشهرة سالبة يخصم من كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة كما يلي:

---

(1) د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم المحاسبة المالية المتقدمة الاندماج وكيفية إعداد القوائم المالية الموحدة بالشركات القابضة – كلية التجارة – قسم المحاسبة الإسكندرية ١٩٨٤.

$$\left(\frac{\text{الشهرة السالبة} \times \text{القيمة الجارية للآلات مثلا}}{\text{مجموع الأصول طويلة الأجل}}\right)$$

ويلاحظ إذا تم الاندماج وفقا لأسلوب الشــــراء تحمــل تكلفــة الاســتثمار بالمصروفات المباشرة ، أما المصروفات غير المباشرة تخفض بها علاوة إصــــدار الأسهم وإذا تم الاندماج وفقا لأسلوب اندماج الحقوق تعالج كل المصروفات ســـواء مباشرة أو غير مباشرة كمصروفات للفترة.

وفي طريقة الاندماج وفقا لأسلوب الشراء يوسط حــــــ/ الاســتثمار عنــد المحاسبة حيث يجعل مدينا بقيمة الشراء والمصروفات المباشرة للاندماج والتكــاليف المحتملة القابلة للتحديد، ويتم أقفال الحسابات عند إثبات عنــاصر المركــز المــالي للشركة المندمجة في دفاتر الشركة الدامجة ولا يتم توســيط هــذا الحســاب عنــد استخدام أسلوب اندماج الحقوق حيث تسجل عملية الاندماج مباشــرة وفقــا للقيمــة الدفترية للشركة المندمجة مع استثناء حقوق الملكية حيث تتغير على ضوء القيمــة الاسمية للأسهم المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين

×× حـــ/ الأصول غير الملموسة

×× حـــ/ الأصول الثابتة

×× حـــ/ الأصول المتداولة

إلي مذكورين

×× حـــ/ الالتزامات طويلة الأجل

×× حـــ/ أسهم راس المال

×× حـــ/ علاوة الإصدار

×× حـــ/ الأرباح المحتجزة

ويكون القيد لمصروفات الاندماج

×× من حـــ/ مصروفات الاندماج

×× إلي حـــ/النقدية

أما قيود اليومية إذا كان الأسلوب المستخدم هو أسلوب الشـــراء لعمليـــة الاندمـــاج فيوسط حـــ/ الاستثمارات بالقيد الأتي:

×× من حـــ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة (المندمجة ....)

×× إلي حـــ/ النقدية (ثمن الشراء)

أما المصروفات :

×× من حـــ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة (المندمجة...)

×× إلي حـــ/ النقدية

ويتم إثبات إدماج عناصر المركز المالي للشركة المندمجة بالقيد الأتي:

من مذكورين

×× حـــ/ الأصول غير الملموسة

×× حـــ/ الأصول الثابتة الملموسة

×× حـــ/ الأصول المتداولة

×× حـــ/ الاستثمارات في أوراق مالية

إلي مذكورين

×× حـــ/ الالتزامات قصيرة الأجل

×× حـــ/ الالتزامات طويلة الأجل

×× حـــ/ الزيادة في الالتزامات طويلة الأجل

×× حـــ/ الاستثمار في صافي أصول الشركة

وفيما يلي نعرض لبعض الحالات وخطوات حلها:

تمرين محلول رقم (١)

شركة الورق الأهلية شركة مساهمة اشترت حقوق الملكية للشركة المساهمة راكتا مقابل ١٢٠٠٠٠٠ جنيه تم سدادها نقدا وقد بلغت مصروفات تنفيذ الاندماج ١٠% من القيمة المتفق عليها سددت نقدا وقد كانت الميزانية العمومية لشركة راكتا في تاريخ الاندماج ١٩٩٩/١/١ كما يلي:

ميزانية عمومية

٢٧٠٠٠٠	أصول غير ملموسة	١٨٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٦١٠٠٠٠	الآلات والمعدات		أسهم عادية ٦٠٠٠٠٠ سهم بقيمه
١٥٠٠٠٠	أوراق مالية		٣ جنيه للسهم .
٥٧٠٠٠٠	بضاعة بالمخزن	(٤٢٠٠٠٠)	خسائر مرحلة
		١٥٠٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل البنك العقاري
		٧٢٠٠٠٠	دائنون
٣٦٠٠٠٠٠		٣٦٠٠٠٠٠	

وقد تم تقييم الأصول المنقولة على أساس القيمة العادلة لها في تاريخ الاندماج كما يلي:

الأصول غير الملموسة ٣٠٠٠٠٠ جنيه، الآلات والمعدات ٢٧٠٠٠٠٠ ، الاستثمارات المالية بزيادة ٢٠% ، المخزون بزيادة ٣٠٠٠٠ جنيه كما هو الحال في أسعار السوق والالتزامات طويلة الأجل تقدر ١٥٦٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إجراء قيود الاندماج إذا علمت أن الشركة الدامجه سددت نقدا ثمن الشراء .

**** الحل ****

****

أو لا: يجب مقارنة القيمة المدفوعة للشراء والتي تشمل ثمن الشراء + المصاريف ١٢٠٠٠٠٠ × (١٠٠/١١٠) = ١٣٢٠٠٠٠ جنيه.

مع القيمة العادلة الجارية للأصول المنقول ٣٧٨٠٠٠٠

مطروح منها القيمة العادلة للالتزامات ٢٢٨٠٠٠٠

١٥٠٠٠٠٠ ١٥٠٠٠٠٠

الشهرة السالبة ←——— (١٨٠٠٠٠)

الأصول (٣٠٠٠٠٠ + ٢٧٠٠٠٠٠+ ١٨٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠)

الالتزامات (١٥٦٠٠٠٠ + ٧٢٠٠٠٠) = ٢٢٨٠٠٠٠

وتخصم الشهرة السالبة من الأصول الملموسة والأصول الثابتة كما يلي:

بالنسبة للآلات والمعدات (١٨٠٠٠٠ × ٢٧٠٠٠٠٠ / ٣٠٠٠٠٠٠) = ١٦٢٠٠٠ جنيه

بالنسبة للأصول غير الملموسة (١٨٠٠٠٠ × ٣٠٠٠٠٠ / ٣٠٠٠٠٠٠) = ١٨٠٠٠ جنيه

مجموع الأصول (الآلات والمعدات (٢٧٠٠٠٠٠ + الأصول غير الملموسة ٣٠٠٠٠٠) = ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه

وتخفض قيمة الآلات والمعدات بالشهرة السالبة :-

٢٧٠٠٠٠٠ - ١٦٢٠٠٠ = ٢,٥٣٨٠٠٠ جنيه

كذلك تخفض الأصول غير الملموسة بالشهرة السالبة لتصبح:

٣٠٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠ = ٢٨٢٠٠٠

والزيادة في الالتزامات طويلة الأجل التي تظهر نتيجة تقييم الالتزامات بقيمة أكبر من القيمة الدفترية يجب أن تظهر بقيد مستقل ويجرى نفس قيود اليومية بتوسيط

حـ/ الاستثمارات بثمن الشراء + مصاريف الشراء ثم يتم إثبات إدمـــاج عنـــاصر المركز المالي للشركة المندمجة بالقيد الأتي:

من مذكورين

٢٨٢٠٠٠ حـ/ الأصول غير الملموسة (٣٠٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠)

٢٥٣٨٠٠٠ حـ/ الآلات والمعدات (٢٧٠٠٠٠٠ - ١٦٢٠٠٠)

١٨٠٠٠٠ حـ/ الاستثمارات المالية

٦٠٠٠٠٠ حـ/ بضاعة بالمخزن

إلي مذكورين

١٣٢٠٠٠٠حـ/ الاستثمارات في شركة راكتا

٧٢٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات قصيرة الأجل

٥٠٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات طويلة الأجل (القيمة الدفترية)

طريقة اندماج الحقوق

في حالة استخدام طريقة اندماج الحقوق حيث تنقل الأصول بالقيمة الدفتريـــة وفـــي هذه الحالة يفضل أن تصدر الشركة الدامجه أسهم جديدة بدلا من أسهم شركة راكتـــا . ولا يؤخذ القيمة السوقية العادلة سواء بالنسبة للأصول أو الالتزامات حيـــث يتـــم التسجيل في دفاتر الشركة الدامجة كما يلي:

من مذكورين

٢٧٠٠٠٠ حـ/ الأصول غير الملموسة

٢٦١٠٠٠٠ حـ/ الآلات والمعدات

١٥٠٠٠٠ حـ/ أوراق مالية

٥٧٠٠٠٠ حـ/ بضاعة بالمخزن

إلي مذكورين

٧٢٠٠٠٠ حـ/ دائنون

١٥٠٠٠٠٠ حـ/ الالتزامات طويلة الأجل

١٢٠٠٠٠٠ حـ/ أسهم رأس المال ٤٠٠٠٠٠ × ٣

(١٨٠٠٠٠) حـ/ الأرباح المحتجزة

الانخفاض في الأسهم العادية ٦٠٠٠٠٠ تم معالجة الأربـــاح المحتجـــزة بالســـالب ٤٢٠٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ .

تذكر:

أنواع الاندماج للشركات المساهمة

١) اندماج شركة مساهمة مع شركة مساهمة أخرى بحيث تصفي أحدهمـــا ويـــزداد رأس مال الشركة المساهمة الأخرى لسداد مساهمة الشركة المندمجة.

٢)اندماج شركتين أو أكثر مساهمتين لتكوين شركة مساهمة جديـــدة ويتـــم تصفيـــة الشركتين وتكوين الشركة المساهمة الجديدة.

**** الحسابات التي تفتح في دفاتر الشركة المساهمة المندمجة**

١- حـــ/ المساهمين ٢- حساب أرباح وخسائر التصفية

٣- حساب للشركة المساهمة الدامجة ٤- حـــ/ الأسهم العادية

وعند الاندماج لابد من إعداد ميزانية عمومية متوازنة للشركة المندمجة في تـــاريخ الاندماج. وفيما يلي قيود اليومية لعمليات الاندماج في الشركات المساهمة

من مذكورين

حـــ/ رأس مال الأسهم العادية

حـــ/ رأس مال الأسهم الممتازة

حـــ/ الاحتياطات المختلفة

حـــ/ الأرباح المحتجزة (الرصيد الدائن)

إلى حـــ/ المساهمين

×× من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

إلي مذكورين

×× حـــ/ الأصول المملوكة (القيمة الدفترية للأصول)

×× حـــ/ الأصول الغير ملموسة (الشهرة)

×× حـــ/ مصاريف التصفية

من مذكورين

×× حـــ/ الالتزامات المختلفة

×× حـــ/ الأسهم (المبلغ المتفق عليه لانتقال الأصول و الخصوم)

إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

بالنسبة للأصول التي لا تنتقل إلي الشركة المساهمة الدامجة يتم بيعها عن طريـــق المصفي وحصة ثمن البيع تجعل حـــ/ التصفية دائن و حـــ/ النقدية مدين

** إذا كانت نتيجة التصفية ربح تعالج بالقيد الأتي

×× من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

×× إلي حـــ/ المساهمين

وعكس القيد إذا كانت نتيجة التصفية خسارة.

×× من حـــ/ المساهمين

×× إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

بالنسبة لثمن الشراء إذا كان نقدا أو اسهم تم إصدارها لمساهمى الشركة المندمجـــة بجعل حـــ/ الأسهم العادية مدينا و حـــ/ الشركة الدامجة دائن. ويتم توزيع الأســـهم على المساهمين. وفيما يلي نعرض لبعض التمارين المحلوله

تمرين رقم (١)

****

الشركة الأهلية للغزل شركة مساهمة وافقت الجمعية العمومية على اندماجـــها فـــي شركة السيوف للغزل وهي شركة مساهمة. وذلك نظير إصدار أسهم عادية بقيمـــه اسمية للسهم ١٠ جنيه وذلك سدادا للثمن المتفق عليه بحيث تنقـــل جميـــع أصـــول وخصوم الشركة الأهلية فيما عدا النقدية وتظهر الميزانية العمومية للشركة الأهليـــة في تاريخ الاندماج كما يلي ١٩٩٩/١/١

نقدية بالبنك والصندوق	٢٠٠٠٠	
المدينون	٣٠٠٠٠	
بضاعة بالمخزن	٦٠٠٠٠	
مجموع الأصول المتداولة	ــــــ	١١٠٠٠٠
أراضي	٧٥٠٠٠	
مباني	١٠٠٠٠٠	
الآلات	١٩٠٠٠٠	
مجموع الأصول الثابتة	ــــــ	٣٦٥٠٠٠
إجمالي الأصول		٤٧٥٠٠٠
دائنون	٢٥٠٠٠	
أوراق دفع	١٥٠٠٠	
الخصوم المتداولة	ــــــ	٤٠٠٠٠
حقوق الملكية		
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
القيمة الاسمية للسهم (١٠ ج)		
احتياطيات	٦٠٠٠٠	
	ــــــ	٣٦٠٠٠٠
قرض طويل الأجل ١٠%		٧٥٠٠٠
مجموع الخصوم		٤٧٥٠٠٠

وتنص شروط الاندماج على ما يلي:

زيادة الأراضي بمبلغ ١٥٠٠٠، المباني ٦٠٠٠، والآلات ٦٠٠٠ وزيادة المخـــزون السلعي ليصبح ٧٥٠٠٠ و العلاء ٢٥٠٠٠ مع احتساب شهرة قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيـه ويتم الالتزام بسداد القرض طويل الأجل بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه مع تخفيــض الفـــائدة لتصبح ٨% سنويا .

والمطلوب: تصوير الحسابات اللازمة لإثبات اندمـــاج الشـــركة الأهليـــة بشـــركة السيوف المساهمة.

**** الحل ****

خطوات الحل

********* الخطوة الأولي

********* تحديد **ثمن الشراء** = قيمة الأصول المنقولة نقصـــا الالتزامات وذلك على أساس القيمة المقدرة للانتقال كما يلي :

الأراضي	٩٠٠٠٠	الدائنون	٢٥٠٠٠
المباني	١١٠٠٠٠	أوراق دفع	١٥٠٠٠
الآلات	٢٠٠٠٠٠	قرض طويل الأجل	٨٠٠٠٠
المخزون	٧٥٠٠٠	ثمن الشراء	٤٠٠٠٠٠
العملاء	٢٥٠٠٠		
الشهرة	٢٠٠٠٠		
	٥٢٠٠٠٠		٥٢٠٠٠٠

ويتم إصدار أسهم عادية بالقيمة الاسمية وقدرها ١٠ ج للســـهم أي ٤٠٠٠٠ ســـهم لمساهمي الشركة الأهلية. ونظرا لأن النقدية لا تنتقل لذلك تقفل في حـ/ المساهمين

الخطوة الثانية

********* فتح حساب أرباح وخسائر التصفية تنقل إليه في الجـــانب المديـــن جميع الأصول بالقيمة الدفترية أي دون إجراء أي تعديلات ويجعل دائنا بالالتزامـات المنقولة بدون تعديل كما يجعل دائن بثمن الشراء وهو مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه المتمـــم سواء كان ربح أو خسارة يرحل إلي حـــ/ المساهمين بالقيد الأتي:

٤٥٥٠٠٠ من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

إلي مذكورين

٧٥٠٠٠ حـــ/ الأراضي

١٠٠٠٠٠ حـــ/ المباني

١٩٠٠٠٠ حـــ/ الآلات

٦٠٠٠٠ حـــ/ البضاعة بالمخزن

٣٠٠٠٠ حـــ/ العملاء

من مذكورين

٧٥٠٠٠ حـــ/ قرض طويل الأجل

٢٥٠٠٠ حـــ/ الدائنون

١٥٠٠٠ حـــ/ أوراق الدفع

٤٠٠٠٠٠ حـــ/ شركة السيوف للغزل

٥١٥٠٠٠ إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

الخطوة الثالثة

******** يلاحظ أن نتيجة التصفية أرباح قدرها :

٥١٥٠٠٠ ـ ٤٥٥٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه تقفل في حـــ/ المساهمين بالقيد الأتي:

٦٠٠٠٠ من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٦٠٠٠٠ إلي حـــ/ المساهمين

وتظهر الحسابات بدفاتر الشركة المندمجة الأهلية للغزل والتي تم تصفيتها وأقفـــال حساباتها كما يلي:

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٧٥٠٠٠	إلي حـــ/ الأراضي	٧٥٠٠٠	من حـــ/ قرض طويل الأجل
١٠٠٠٠٠	إلي حـــ/ المباني	٢٥٠٠٠	من حـــ/ الدائنون
١٩٠٠٠٠	إلي حـــ/ الآلات	١٥٠٠٠	من حـــ/ أوراق دفع
٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ بضاعة بالمخزن	٤٠٠٠٠٠	من حـــ/ شركة السيوف المساهمة
٣٠٠٠٠	إلي حـــ/ المدينون		
٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ المساهمين		
٥١٥٠٠٠		٥١٥٠٠٠	

حـــ/ المساهمين

٢٠٠٠٠	إلي حـــ/ النقدية	٣٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية
٤٠٠٠٠٠	إلي حـــ/ الأسهم	٦٠٠٠٠	احتياطيات
	(ثمن البيع)	٦٠٠٠٠	من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية
٤٢٠٠٠٠		٤٢٠٠٠٠	

حـــ/ شركة السيوف المساهمة

٤٠٠٠٠٠	إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية	٤٠٠٠٠٠	من حـــ/ الأسهم
٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	

حـــ/ الأسهم العادية

٤٠٠٠٠	إلى حـــ/ شركة السيوف المساهمة	٤٠٠٠٠	من حـــ/ المساهمين
٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	

**** المعالجة المحاسبية للاندماج في سجلات الشركة الدامجة**

يتم إثبات انتقال الأصول والخصوم بالقيمة المتفق عليها مع مراعـــاة أن الأصـــول غير الملموسة المتفق عليها تظهر كأصل بدفاتر الشركة الدامجـــة كذلـك العمـــلاء تظهر بالقيمة الدفترية مع إعداد مخصص للديون المشكوك فيها بالفرق بين القيمـــة المتفق عليها والقيمة الدفترية ويكون القيد المركزي كما يلي:

من مذكورين

٢٠٠٠٠ حـــ/ شهرة المحل

٩٠٠٠٠ حـــ/ الأراضي

١١٠٠٠٠ حـــ/ المباني

٢٠٠٠٠٠ حـــ/ الآلات

٣٠٠٠٠ حـــ/ العملاء

إلي مذكورين

٨٠٠٠٠ حـــ/ قرض طويل الأجل

٢٥٠٠٠ حـــ/ الدائنون

١٥٠٠٠ حـــ/ أوراق دفع

٤٠٠٠٠ حـــ/ شركة الأهلية للغزل

٥٠٠٠ حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها

وعند إصدار الأسهم لمساهمي الشركة الأهلية يكون القيد:

٤٠٠٠٠٠ من حـــ/ مساهمي الشركة الأهلية للغزل

٤٠٠٠٠٠ إلى حـــ/ الأسهم

التمرين (٢) { اندماج شركتين مساهمتين في شركة مساهمة جديدة }

******** وافقت الجمعية العمومية لشركة النصر المساهمة لدباغة الجلود مع شركة الشعلة المساهمة للجلود على الاندماج في شركة واحدة جديدة بأسم الشركة الوطنية المتحدة للجلود . وقد كان المركز المالي للشركتين في تاريخ الاندماج ١٩٩٩/١/١ كما يلي:

ميزانية عمومية في ١٩٩٩/١/١ (القيمة ١٠٠٠ جنيه)

شركة النصر المساهمة لدباغة الجلود	شركة الشعلة المساهمة للجلود	البيان	شركة النصر المساهمة لدباغة الجلود	شركة الشعلة المساهمة للجلود	البيان
٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	**أصول ثابتة**	١٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	رأس المال المصدر المدفوع بالكامل القيمة السمية للسهم ١٠ ج
		أصول متداولة			
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	نقدية			
٢٢٠٠٠	١٠٠٠٠	مدينون			
٨٠٠٠		بضاعة بالمخازن	٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	احتياطي قانوني
			٢٤٠٠٠	١٠٠٠٠	أرباح محتجزة
			٣٨٠٠٠	١٣٠٠٠	قرض طويل الأجل
			٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠	دائنون
٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	

وقد تم الاتفاق على ما يلي:

١-تقدر أصول الشركتين المندمجتين كما يلي:

الأصول الثابتة تنقل بزيادة ٢٠%، البضاعة بالمخزن لدى الشركة المساهمة لدباغة الجلود تخفض بنسبة ٢٥%، تقدر شهرة لكلا الشركتين بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠،١٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٢-تنقل جميع الأصول والخصوم للشركة الجديدة

٣- تصدر الشركة الجديدة أسهم عادية بالقيمة الاسمية مضاف إليها علاوة إصدار ٢٠% من القيمة الاسمية توزع على مساهمي الشركتين .

المطلوب: (١) إجراء قيود اليومية وتصوير الحسابات اللازمة لانتقال دفاتر كل من الشركتين المندمجتين.

(٢) إجراء قيود اليومية لإثبات الاندماج في دفاتر الشركة الجديدة المساهمة.

(١)يسدد مساهمي شركة الشعلة مبلغ ٨٠٠٠ جنيه للشركة الجديدة.

**** الحل ****

****

الخطوة الأولي: يجب تحديد **ثمن الشراء** المتفق عليه لكل من الشركتين المندمجتين كما يلي:

وينم ذلك عن طريق القيمة المقدرة لانتقال الأصول مطروحا منها الالتزامات. ومن الجدول الأتي يظهر أن القيمة المتفق عليها لشراء شركة النصر للجلود ٢٤٠٠٠٠ جنيه والقيمة المتفق عليها لشراء شركة النصر للجلود ٢٤٠٠٠٠ جنيه والقيمة المتفق عليها لشراء شركة الشعلة للجلود ١٦٠٠٠٠ وتظهر العمليات الحسابية في الجدول الأتي:

البيان	شركة النصر للجلود		شركة الشعلة للجلود	
القيمة المقدرة لانتقال الأصول				
أصول ثابتة بزيادة ٢٠%	٢٠٠٠٠٠× (١٠٠/١٢٠)	٢٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠× (١٠٠/١٢٠)	١٤٤٠٠٠
بضاعة بالمخزن بخفض ٢٥%	٨٠٠٠× (١٠٠/٧٥)	٦٠٠٠		--
نقدية		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
مدينون		٢٢٠٠٠		١٠٠٠٠
شهرة المحل		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠
مجموع الأصول		٣٠٨٠٠٠		١٨٦٠٠٠
ناقصا الالتزامات				
قرض طويل الأجل	٣٨٠٠٠		١٣٠٠٠	
دائنون	٣٠٠٠٠	(٦٨٠٠٠)	١٣٠٠٠	(٢٦٠٠٠)
القيمة المتفق عليها للشراء		٢٤٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠

الخطوة الثانية إجراء قيود الاندماج في دفاتر كل من الشركتين المندمجتين كما يلي: ********

شركة النصر لدباغة الجلود

٢٥٠٠٠٠ من حـ/ أرباح و خسائر التصفية

إلي مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـ/ الأصول الثابتة

٢٠٠٠٠ حـ/ النقدية

٢٢٠٠٠ حـــ/ مدينون

٨٠٠٠ حـــ/ بضاعة بالمخزن

إثبات انتقال الأصول بالقيمة الدفترية

من مذكورين

٣٨٠٠٠حـــ/ قرض طويل الأجل

٣٠٠٠٠ حـــ/ دائنون

٢٤٠٠٠٠ حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة (ثمن الشراء)

٣٠٨٠٠٠ إلي حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٥٨٠٠٠ من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٥٨٠٠٠ إلي حـــ/ مساهمين شركة النصر

(٣٠٨٠٠٠-٢٥٠٠٠٠) أرباح تصفية

من مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال الأسهم العادية

٤٠٠٠٠ حـــ/ الاحتياطات القانونية

٢٢٠٠٠ حـــ/ الأرباح المحتجزة

١٨٢٠٠٠ إلي حـــ/ مساهمين شركة النصر

٢٤٠٠٠٠من حـــ/ المساهمين

٢٤٠٠٠٠إلي حـــ/ الأسهم العادية

(١٨٢٠٠٠+٥٨٠٠٠)

٢٤٠٠٠٠ من حـــ/ الأسهم العادية

٢٤٠٠٠٠إلي حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة

شركة الشعلة لصباغة الجلود

١٥٠٠٠٠ من حـــ/ أرباح و خسائر التصفية

إلي مذكورين

١٢٠٠٠٠ حـــ/ الأصول الثابتة

٢٠٠٠٠ حـــ/ النقدية

إثبات انتقال الأصول بالقيمة الدفترية

من مذكورين

١٣٠٠٠حـــ/ قرض طويل الأجل

١٣٠٠٠ حـــ/ دائنون

١٦٠٠٠٠ حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة (ثمن الشراء)

١٨٦٠٠٠ إلي حـــ/ أ.خ التصفية

٣٦٠٠٠ من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

٣٦٠٠٠ إلي حـــ/ مساهمين شركة النصر

(١٨٦٠٠٠-١٥٠٠٠٠) أرباح تصفية

من مذكورين

٨٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال الأسهم العادية

١٠٠٠٠ حـــ/ الاحتياطات القانونية

١٠٠٠٠ حـــ/ الأرباح المحتجزة

١٢٤٠٠٠إلي حـــ/ مساهمين شركة الشعلة

١٦٠٠٠٠من حـــ/ المساهمين

١٦٠٠٠٠إلي حـــ/ الأسهم العادية

(١٢٤٠٠٠+٣٦٠٠٠)

١٦٠٠٠٠ من حـــ/ الأسهم العادية

١٦٠٠٠٠إلي حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة

الخطوة الثالثة:تصوير حسابات الاندماج في دفاتر الشركتين المساهمتين المندمجتين كما يلي:

شركة النصر لدباغة الجلود:

****

حـ/ أرباح وخسائر التصفية

٢٠٠٠٠٠	إلي حـ/الأصول الثابتة	٣٨٠٠٠	من حـ/قرض طويل الأجل
٢٠٠٠٠	إلي حـ/النقدية	٣٠٠٠٠	من حـ/ دائنون
٢٢٠٠٠	إلي حـ/المدينون	٢٤٠٠٠٠	من حـ/الشركة الوطنية
٨٠٠٠	إلي حـ/البضاعة		المتحدة (ثمن الشراء)
٥٨٠٠٠	إلي حـ/المساهمين		
٣٠٨٠٠٠		٣٠٨٠٠٠	

وقد تم انتقال الأصول بالقيمة الدفترية وكذلك الالتزامات وثمن الشراء في الجانب الدائن ويظهر المتمم ممثلا لحساب المساهمين.

حـ/ المساهمين

		١٢٠٠٠٠	من حـ/رأس المال
		٤٠٠٠٠	من حـ/ الاحتياطات
٢٤٠٠٠٠	إلي حـ/ الأسهم	٢٢٠٠٠	من حـ/ الأرباح المحتجزة
		٥٨٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر التصفية
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	

حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة المساهمة (الشركة الجديدة)

٢٤٠٠٠٠	إلي حـــ/ أربـــاح وخسائر التصفية	٢٤٠٠٠٠	من حـــ/ الأسهم
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	

حـــ/ الأسهم

٢٤٠٠٠٠	إلي حـــ/ الشـــركة الوطنية المتحدة	٢٤٠٠٠٠	من حـــ/ المساهمين
٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	

شركة الشعلة للجلود :

****

حـــ/ أرباح وخسائر التصفية

١٢٠٠٠٠	إلي حـــ/الأصول الثابتة	١٣٠٠٠	من حـــ/قرض طويل الأجل
٢٠٠٠٠	إلي حـــ/النقدية	١٣٠٠٠	من حـــ/ دائنون
١٠٠٠٠	إلي حـــ/المدينون	١٦٠٠٠٠	من حـــ/الشركة الوطنية المتحدة (ثمن الشراء)
٣٦٠٠٠	إلي حـــ/المساهمين		
١٨٦٠٠٠		١٨٦٠٠٠	

حـــ/ المساهمين

١٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ الأسهم	٨٠٠٠٠ ٣٤٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٣٦٠٠٠	من حـــ/رأس المال من حـــ/ الاحتياطات من حـــ/ الأرباح المحتجزة من حـــ/ أرباح وخسائر التصفية
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

حـــ/ الشركة الوطنية المتحدة المساهمة (الشركة الجديدة)

١٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ أربـــاح وخسائر التصفية	١٦٠٠٠٠	من حـــ/ الأسهم
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

حـــ/ الأسهم

١٦٠٠٠٠	إلي حـــ/ الشـــركة الوطنية المتحدة	١٦٠٠٠٠	من حـــ/ المساهمين
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

توزيع الاسهم:

قيمة السهم + علاوة الإصدار = علاوة الإصدار + قيمة السهم

	%١٢٠	= %٢٠	+ %١٠٠
شركة النصر	٢٤٠٠٠٠	= ٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠+
شركة الشعلة	١٦٨٠٠٠	= ٢٨٠٠٠	١٤٠٠٠٠ +
	٣٠٨٠٠٠	٦٨٠٠٠	٣٤٠٠٠٠

حيث سيسدد مساهمي الشركة ٨٠٠٠ جنيه نقدا

قيود اليومية في دفاتر الشركة الوطنية المتحدة (الشركة الجديـــدة) لإثبـــات عمليـــة الاندماج . (من الخطوة الأولي)

من مذكورين

٣٨٤٠٠٠ حـــ/ الأصول الثابتة ٢٤٠٠٠٠+١٤٤٠٠٠

٦٠٠٠ حـــ/ بضاعة بالمخزن

٤٨٠٠٠ حـــ/ نقدية ٢٠٠٠٠+٢٠٠٠٠+٨٠٠٠

٣٢٠٠٠ حـــ/ مدينون ٢٢٠٠٠+١٠٠٠٠

٣٢٠٠٠ حـــ/ شهرة المحل ٢٠٠٠٠+١٢٠٠٠

إلي مذكورين

٥١٠٠٠ حـــ/ قرض طويل الأجل

٤٣٠٠٠ حـــ/ دائنون ٣٠٠٠٠+ ١٣٠٠٠

٢٤٠٠٠٠ حـــ/ شركة النصر لدباغة الجلود

١٦٨٠٠٠ حـــ/ شركة الشعلة للجلود

من مذكورين

٢٤٠٠٠٠ حـــ/ شركة النصر لدباغة الجلود

١٦٨٠٠٠ حـــ/ شركة الشعلة للجلود

إلي مذكورين

٣٤٠٠٠٠ حـــ/ راس مال الأسهم العادية ٢٠٠٠٠٠ + ١٤٠٠٠٠

٦٨٠٠٠ حـــ / علاوة الإصدار ٤٠٠٠٠ +٢٨٠٠٠

مراجع الباب الأول

المراجع:

١-د. أحمد بسيوني المحاسبة المالية لشركات الأشـــخاص دار الرشـــاد للطباعـــة ١٩٨٢ إسكندرية

٢-د. عبد الحى مرعى د. أحمد رجب " أصول محاسبة الشركات " الدار الجامعيـة للنشر ١٩٨٧.

٣-د. عمر حسن ، د. أحمد رجب محاسبة الشركات قسم المحاسبة كلية التجـــارة ١٩٨٩ .

٤-د. كمال الدهراوى ، د. محمد السيد سرايا المحاسبة الماليـــة المتقدمـــة قســـم المحاسبة كلية التجارة ١٩٩٦

٥-د. وصفي عبد الفتاح المحاسبة المالية المتقدمة الاندماج وكيفية إعـــداد القوائـــم المالية المجمعة بالشركات القابضة كلية التجارة ١٩٩٨

٦-القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (قانون شركات قطاع الأعمال العام)
(الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية القاهرة ١٩٩٥)

٧-القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ قانون سوق رأس المال
(الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية القاهرة ١٩٩٥)

٨-قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٣ لسنة ١٩٩٨
(الوقائع المصرية)

تمارين الباب الأول
المحاسبة عن اندماج الشركات

* التمرين الأول

الشركة المساهمة للصناعات الغذائية اندمجت مع الشركة المساهمة للدواجن وذلك بشراء الأخيرة أسهم الأولي وعددها ٥٠٠٠٠ سهم بسعر ٤٩٠٠٠٠٠ جنيه وفي تاريخ الاتفاق كان سعر التداول لأسهم الشركة الأولي ٧٥ جنيه للسهم ووافق مساهموا الشركة الأولي على استبدال الأسهم التي يحملونها باسم الشركة الثانية نظير ٧٠ جنيه للسهم.

المطلوب:

١) تحديد عدد الأسهم التي تصدرها الشركة المساهمة للدواجن لتنفيذ الاتفاق.

٢) حساب معدل التبادل للأسهم بين الشركتين

****

*** التمرين الثاني**

الشركة القاهرة للملبوسات شركة مندمجة في الشركة القابضة للتجارة الدولية والقطن وذلك في ١٩٩٨/١/١ ويمتلك مساهموا الشركة الأولي ٣٠٠٠٠٠ سهم بالقيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنية والقيمة السوقية ١٦٠ جنيه، واشترت الشركة القابضة أسهم الشركة الأولي كما يلي:

١-شراء من بورصة الأوراق المالية ٩٠٠٠٠ سهم بالقيمة السوقية

٢- يمتلك أحد المساهمين والمؤسسين لشركة القاهرة ٦٠٠٠٠ سهم وقد باعها للشركة القابضة نظير إصدار سندات إذنيه قيمتها الاسمية ٥,٤٠٠,٠٠٠ وقيمتها الحالية ٤,٥٠٠,٠٠٠ .

٣- باقي الأسهم تم الاتفاق مع المساهمين على تحويلها إلى أسهم تصدرها الشركة القابضة على أساس معدل ١: ٢ وبقيمة أسميه ٤٠٠ جنيه للسهم وقيمة سوقية ٥٠٠ جنيه للسهم.

المطلوب: تحديد ثمن الشراء المدفوع لاندماج الشركة.

****

*** التمرين الثالث**

بمناسبة اندماج الشركة الأهلية للغزل و شركة النصر للأصواف والمنسوجات الممتازة (ستيا) في الشركة القابضة لتسويق السلع الاستهلاكية فقد تم تقدير القيمة العادلة الجارية لأصول وخصوم كلاً من الشركتين على النحو الأتي:

البيان	الشركة الأهلية للغزل		شركة النصر للأصواف	
	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
أصول متداولة	٢٥٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٧٥٠٠٠٠
أصول ثابتة	٧٥٠٠٠٠٠	٨٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠٠
علامات تجارية	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
	١٠٥٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠٠٠	٢٥٧٥٠٠٠٠
قروض طويلة الأجل	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
قروض قصيرة الأجل	١٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠
حقوق الملكية	٧٠٠٠٠٠٠	٨١٠٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠٠	١٨٧٥٠٠٠٠
	١٠٥٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠٠٠٠	٢٥٧٥٠٠٠٠

وقد تم الاتفاق على اندماج الشركتين طبقا للقيمة العادلة الجارية الموضحة قرين كل عنصر ومتابعة الشركة للشركة الأهلية ٩٠٠٠٠٠٠ جنيه، شـــركة النصـــر بمبلـــغ ١٦٧٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

(١)تحديد شهرة الشركة المندمجة

(٢) إجراء قيود اليومية الخاصة بعملية الاندماج في دفاتر الشركة الدامجة

****

*** التمرين الرابع**

فيما يلي الميزانية العمومية لشركتي الأشخاص (س)، (ص) والتي تم إدماجهما فـــي شركة جديدة (ع) وذلك في ١٩٩٩/١/١ .

البيان	شركة (س)		شركة (ص)	
	تفصيلي	إجمالي	تفصيلي	إجمالي
الأراضي	١٢٠٠٠٠		--	
المباني والآلات	٩٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	١٧٦٠٠٠	١٧٦٠٠٠
المخزون	٧٢٠٠٠		٢٢٤٠٠٠	
مدينون	٢١٠٠٠٠		١٣٦٠٠٠	
شريك (أ)، (جـ)	١٨٠٠٠		١٢٠٠٠	
نقدية بالبنك	١٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	٢٥٢٠٠٠	٤٢٤٠٠٠
		٦٦٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠
رأس مال (أ)، (جـ)	١٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
رأس مال (ب)،(ء)	١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
قرض (ء)	--	--		٨٠٠٠٠
احتياطي عام	--	٧٠٠٠٠		--
جارى دائن (ب)	--	٣٢٠٠٠		--
دائنون	--	٢٠٤٠٠٠		٤٠٠٠٠٠
مصاريف مستحقة	--	٥٤٠٠٠		--
		٦٦٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠

شروط الاندماج:

١-تنتقل أصول وخصوم شركة (س) بعد تقديرها كما يلي:

الأراضي زيادة ٥٠%، المباني والمعدات تخفض ٢٥%، المخزون زيادة ٢٥%.

٢-تنقل أصول وخصوم شركة (ص) بالقيمة الدفترية مع تخفيض المخزون ليصبح ٢٠٠٠٠٠ جنيه ويحتفظ الشركاء برصيد النقدية لسداد الدائنين.

٣- تكون حصة كل شريك في الشركة المدمجة هي حصة كل منهم الممثلة لرصيد حقوقهم بعد الاندماج.

٤- يقتسم الشركاء الأربعة الأرباح والخسائر بالتساوي

المطلوب: إثبات عملية الاندماج في دفاتر الشركة (ع).

****

*** التمرين الخامس { اندماج شركة أشخاص مع شركة مساهمة}**

في ١٩٩٩/١/١ اتفقت الشركة المساهمة للتجارة على شراء شركة التضامن التي تتكون من ثلاث شركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس أموالهم وقد كانت الميزانية العمومية لشركة التضامن في تاريخ الاندماج كما يلي:

البيان	شركة التضامن	
أراضي ومباني	٨١٠٠٠٠	
أثاث	١٨٠٠٠٠	
سيارات	٣١٥٠٠٠	١٣٠٥٠٠٠
بضاعة بالمخزن	٤٣٢٠٠٠	
المدينون	٥٦٧٠٠٠	—
الأوراق المالية	١٠٨٠٠٠	
نقدية بالبنك	٢٧٠٠٠	
جارى مدين الشريك (الدمنهورى)	٦٣٠٠٠	١١٩٧٠٠٠
مجموع الأصول		٢٥٠٢٠٠٠

رأس مال		
الشريك الدمنهورى	٦٣٠٠٠٠٠	
الشريك الطنطاوى	٤٢٠٠٠٠	
الشريك الموصى	٢١٠٠٠٠	١٢٦٠٠٠٠
احتياطى عام		٣١٥٠٠٠
قرض طويل الأجل		٤٥٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها		٢٧٠٠٠
مخصصات أخرى		٩٠٠٠٠
دائنون		٣١٥٠٠٠
جارى الشريك الطنطاوي		٤٥٠٠٠
مجموع الخصوم		٢٥٠٢س٠٠٠

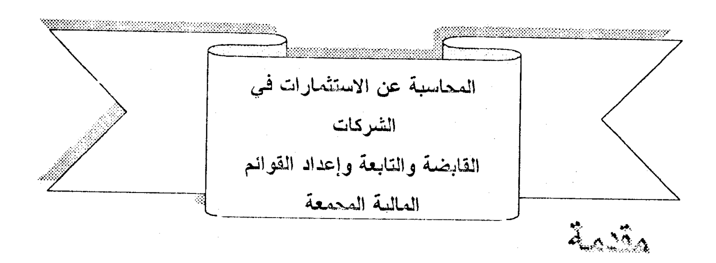
وقد تم الاتفاق في ١٩٩٩/١/١ على أن يتم السداد بإصدار ١٨٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية ١٠ جنيه وعلاوة إصدار ٣ جنيه في سبيل انتقال الأصول الآتية بالقيمة السوقية العادلة:

الأراضي والمباني	١٣٥٠٠٠٠ جنيه
الأثاث	١٣٥٠٠٠ جنيه
السيارات	٢٢٥٠٠٠ جنيه
البضاعة	٤٥٠٠٠٠ جنيه
الأوراق المالية	١٨٠٠٠٠ جنيه

ويقوم الشركاء الثلاث بتصفية الشركة وسداد الدائنون وأي التزامات أخرى مع الاحتفاظ بالنقدية على أن يتم تسوية حصة كل منهم في رأس المال عن طريق السداد النقدي.

المطلوب: (١) تحديد عدد الأسهم مقابل الاندماج

(٢) إجراء التسويات الخاصة بأقفال دفاتر شركة الأشخاص.



مقدمة

تتناول الدراسة في هذا الباب المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات القابضة والتابعة في مصر وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ ولائحته التنفيذية والقانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنه ١٩٩٣ وذلك في الفصول الآتية.

الفصل الأول: **استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة.**

الفصل الثاني: **إعداد القوائم المالية المجمعة للشركة القابضة في تاريخ السيطرة.**

الفصل الثالث: **المحاسبة عن نشاط الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة وإعداد ورقة العمل.**

استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة

صدر القانون ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ بتحويل شركات القطاع العام إلى شركات قابضة وتابعة وذلك بهدف الإصلاح الاقتصادي لهذا القطاع، وتحرير الاقتصاد الوطني من أي رواسب أو قيود اقتصادية وذلك في إطار السياسة العامة للدولة والتي تهدف إلى خلق كيانات اقتصادية تساعد على تطبيق سياسة التحرر الاقتصادي وأتباع سياسة الخصخصة بالنسبة لمعظم شركات هذا القطاع الحيوي وتمهيداً لدخول مصر القرن الحادي والعشرين بقطاع صناعي وتجاري قادر على مواجهة التحدي والمنافسة الدولية.

وقد حلت الشركات القابضة محل هيئات القطاع العام التي كانت خاضعة لأحكام القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣، كما حلت الشركات التابعة محل الشركات التي كانت تشرف عليها هذه الهيئات وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون رقم ٢٠٣ لسنة١٩٩١ دون الحاجة إلي اتخاذ أي إجراءات أخرى على أساس أن تنقل للشركات القابضة والشركات التابعة بحسب الأحوال كافة الهيئات بالقطاع العام وشركاته الملغاة من حقوق بما فيها حق الانتفاع والإيجار كما تتحمل جميع التزاماتها وتسأل مسئولية كاملة عنها.

وقد تناول الباب الأول من القانون ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ بالنسبة للشركة القابضة والشركات التابعة ما يلي:

أولا: الشركة القابضة

١- تؤسس الشركة القابضة من شخص اعتباري عام، واحد أو أكثر، من أي هيئة عامة واحدة أو أكثر من هيئات القطاع العام السابق.ويطبق نفس شروط التأسيس للشركات المعمول بها كما يلي:-

٢- يكون للشركة رأس مال **مصدر** ويجوز أن يحدد النظام رأس مال مرخص به يزيد عن رأس المال المصدر مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:

(أ) يجب ألا يقل رأس المال المصدر للشركة عن عشرين مليونا من الجنيهات.

(ب) ألا يقل رأسي المال المدفوع عند التأسيس عن ٥٠% من رأس المال المصدر.

(ج) يتم تأسيس الشركة عن طريق الاكتتاب المغلق وليس المفتوح أو المعلن عنه على أساس ملكيتها الكاملة للدولة.

(د) يقسم رأس المال إلي أسهم إسمية متساوية القيمة ولا يجوز تداولها إلا فيما بين الأشخاص الاعتبارية العامة.

(هـ) يحدد النظام الأساسي للشركة القيمة الاسمية لكل سهم بما لا يقل عن مائة جنيه ولا تزيد على ألف جنيه.

٣- يقدم طلب التأسيس إلي الوزير المختص من المؤسسون (الشخص الاعتباري العام أو أكثر) مبيناً بهذا الطلب أسم الشركة ومدتها والغرض من إنشائها وقيمة رأس المال اللازم لتحقيق هذا الغرض وطريقة أدائه ويرفق بهذا الطلب مجموعة من المستندات من أهمها ما يلي:

أ- العقد الابتدائي.

ب- مشروع النظام الأساسي للشركة.

ج- شهادة من مصلحة السجل التجاري بالاسم التجاري للشركة وأنه لا يتداخل أو يتشابه مع شركات أخرى.

د- شهادة من أحد البنوك المعتمدة تفيد تمام الاكتتاب في جميع أسهم الشركة وأداء النسبة الواجب سدادها من قيمة الأسهم بالكامل.

هـ-إقرار من السلطات المختصة في الأشخاص الاعتبارية العامة

المشتركة في تأسيس الشركة بالموافقة على الاشتراك في التأسيس وقيمة مساهمتها في رأس مال الشركة.

٤- يتولى الوزير المختص متابعة واستيفاء إجراءات ومستندات تأسيس الشركة وبوجه خاص ما يلي:

أ- مراجعة مشروع النظام الأساسي والعقد الابتدائي إن وجد.

ب- اتخاذ إجراءات التحقق من أن الحصص العينية في حالة وجودها قد قدرت تقديراً صحيحاً.

٥- جميع العقود والأوراق الصادرة عن الشركة والموجهة إلى الغير كالمكاتبات والفواتير والإعلانات والمطبوعات يجب أن تحمل اسم الشركة وعنوانها مسبوقاً بعبارة " شركة مساهمة قابضة مصرية ش.م.ق.م" وذلك بحروف واضحة مقروءة مع بيان مركز الشركة الرئيسي ورأس المال المصدر.

٦- تتولى الشركة القابضة من خلال الشركات التابعة لها استثمار أموالها كما يكون لها عند الاقتضاء أن تقوم بالاستثمار بنفسها . كما تتولى الشركة القابضة في مجال نشاطها ومن خلال الشركات التابعة لها المشاركة في تنمية الاقتصاد القومي في إطار السياسة العامة للدولة.

٧- للشركة القابضة في سبيل تحقيق أغراض القيام بالأعمال التالية:

أ- تأسيس شركات مساهمة بمفردها أو بالاشتراك مع الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة أو الأفراد.

ب- شراء أسهم شركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة في رأسمالها.

ج-تكوين وإدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بما تتضمنه من أسهم أو صكوك تمويل وسندات وأية أدوات أو أصول مالية أخرى.

ء- القيام بجميع التصرفات التي من شأنها أن تساعد في تحقيق كل أو بعض أغراضها.

٨- يتولى إدارة الشركة القابضة **مجلس إدارة** يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح رئيسها لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتكون من عدد فردى من الأعضاء لا يقل عن **سبعة ولا يزيد على أحد عشر عضوا**.

٩- لمجلس إدارة الشركة القابضة مباشرة كل السلطات اللازمة لتصريف أمور الشركة والقيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله وذلك فيما عدا ما تختص به الجمعية العامة للشركة. **ويختص مجلس الإدارة بما يلي:**

أ- وضع السياسات العامة وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيقها.

ب- إدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بيعاً وشراء بما تتضمنه من أسهم وصكوك تمويل وسندات وأية أدوات وأصول مالية أخرى.

ج- اقتراح تأسيس شركات مساهمة تؤسسها الشركة بمفردها أو بالاشتراك مع أطراف أخرى.

د- شراء أسهم الشركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة في رأسمالها.

هـ- القيام بكافة الأعمال اللازمة لتصحيح الهياكل التمويلية ومسار الشركات المتعثرة التابعة للشركة، وتعظيم ربحية هذه الشركات وترشيد تكلفتها.

و- إقرار مشروع الميزانية والحسابات الختامية تمهيدا لعرضها على الجمعية العامة للمساهمين بالشركة.

ز- وضع معايير الأداء وتقييمها وفحص التقارير التي تقدم عن سير العمل بالشركة.

ح- اعتماد الهيكل التنظيمي للشركة ووضع اللوائح الداخلية المتعلقة بالنواحي المالية والإدارية والفنية.

ط- ما يرى رئيس الجمعية العامة أو رئيس مجلس الإدارة عرضه على المجلس.

١٠-عددت المادة رقم (١٥) من القانون الموضوعات والمسائل التي تعرض على مجلس إدارة الشركة القابضة دوريا للنظر فيها واتخاذ القرار المناسب بشأنها من أهمها ما يلي:

أ- مشروع القوائم المالية التقديرية للشركة القابضة.

ب- التقارير الدورية عن تقييم الأداء والحسابات والقوائم الختامية ونتائج الأعمال للشركة القابضة.

ج- التقارير التي يعدها ممثلوا الشركة القابضة في مجالس إدارة الشركات التابعة لها.

د- مقترحات الاستثمار للشركة القابضة والدراسات التي أعدت عن كل منها وبرامج تمويلها.

هـ- اقتراحات تشكيل اللجان التي يعهد إليها المجلس ببعض الاختصاصات أو المهام المحددة.

و- قوائم نتائج الأعمال والقوائم المالية الأخرى السنوية للشركات التابعة وتقارير مراقبي الحسابات.

ي- مؤشرات الاستثمار في الشركات التابعة.

ز- الدراسات التي تعد لتصحيح مسار الشركات التابعة والمقترحات اللازمة لذلك.

ط- المركز المالي للشركات التابعة كل ثلاثة أشهر مصدقا عليه من مراقب الحسابات.

ظ- الترشيحات لشغل مناصب رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من ذوى الخبرة بالشركات التابعة ولشغل مناصب الأعضاء المنتدبين في هذه الشركات.

ك- جميع الموضوعات التي تحتاج إلي تنسيق أو التعاون المشترك بين الشركات التابعة.

١١-يرسل **رئيس مجلس إدارة الشركة القابضة إلي الوزير** المختص قبل بدء السنة المالية بستة أشهر القوائم التقديرية لنتائج الأعمال للعام التالي وموازنة الاستثمار والبرامج المزمع تنفيذها لتصحيح مسار الشركات التابعة،كما يرسل إليه أيضاً كل ثلاثة أشهر تقريرا يبين فيه نتائج أعمال الشركة وموقف الاستثمارات المالية التي تنفذها الشركة بنفسها أو من خلال الغير والجهود التي بذلت لتصحيح مسار الشركات التابعة، وبيانا مقارنا يوضح النتائج التي تحققت من محفظة الاستثمار والنتائج المتوقعة.

١٢- **الجمعية العامة للشركة القابضة** : تناولت المواد (٩)،(١٠) من القانون الجمعية العامة للشركة القابضة من حيث تكوينها وعدد أعضائها (من ١٢-١٤) برئاسة الوزير المختص، وكذلك اختصاصها ومع الأخذ في الاعتبار اللائحة التنفيذية للقانون نعرض لأهم ما جاء فيهما حول اختصاصات الجمعية العامة للشركة القابضة فيما يلي:

بالنسبة للجمعية العامة العادية/من أهم اختصاصاتها

أ- التصديق على تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة

ب-التصديق على الميزانية والحسابات الختامية للشركة، والنظر في تقرير مراقب الحسابات.

ج- الموافقة على توزيع الأرباح.

د-تشكيل مجلس إدارة الشركة، والموافقة على استمرار رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لمدة تالية.

هـ- النظر في تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات بشأن مراقبة حسابات الشركة وتقيم أدائها واتخاذ ما يلزم في شأنها من قرارات.

و- كل ما يرى رئيس الجمعية أو مجلس الإدارة عرضه عليها.

وتجتمع الجمعية العامة العادية مرتين على الأقل سنوياً إحداهما قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر للنظر في الموازنة التقديرية للشركة والأخرى خلال ستة اشهر من انتهاء السنة المالية للنظر في المسائل السابقة.

وهناك من الحالات الأخرى التي تنظرها الجمعية العامة العادية للشركة القابضة في أحد هذين الاجتماعين أو في اجتماع آخر يعقد خلال السنة المالية ومن هذه الحالات يلي:

١-وقف تجنيب الاحتياطي القانوني إذا بلغ ما يساوى نصف رأس المال.

٢- أستخدم الاحتياطي النظامي فيما يعود بالنفع على الشركة بناء على اقتراح مجلس الإدارة إذا لم يكن هذا الاحتياطي مخصصاً لأغراض معينة منصوص عليها في نظام الشركة.

٣- التصرف في الاحتياطيات والمخصصات في غير الأبواب المخصصة لها.

٤- الموافقة على إصدار سندات أو صكوك تمويل وعلى الضمانات التي تقرر لحامليها.

٥- النظر في قرارات وتوصيات جماعة حملة السندات.

أما بالنسبة للجمعية العامة غير العادية فمن أهم اختصاصاتها ما يلي:

(أ- تعديل نظام الشركة بما لا يترتب على ذلك زيادة التزامات المساهمين أو المساس بحقوقهم الأساسية، ومن هذه التعديلات:

- زيادة رأس المال المرخص به أو المصدر في حالة عدم وجود رأس مال مرخص به.
- إضافة أي أنشطة أو أغراض مرتبطة بالغرض الرئيسي للشركة.
- إطالة أمد الشركة أو تقصيره أو حلها قبل انتهاء مدتها أو تغيير نسبة الخسارة التي يتعين عند تحقيقها دعوة الجمعية العامة غير العادية للنظر في تصفية الشركة أو استمرارها.

(ب- اقتراح إدماج الشركة في غيرها من الشركات القابضة.

(ت- اقتراح تقسيم الشركة

(ث- النظر في تصفية الشركة أو استمرارها إذا بلغت خسائرها نصف رأس المال أو أية نسبة أقل يحددها النظام. واتخاذ كافة الإجراءات الخاصة بعملية التصفية.

(ج- بيع كل أو بعض أسهم الشركة التابعة بما يؤدى إلي خفض حصة الشركة القابضة أو الأشخاص الاعتبارية وبنوك القطاع العام في رأس مالهم عن نسبة ٥١%.

(ح- النظر في بيع أصل من خطوط الإنتاج الرئيسية وأسباب ذلك.

وقد تناول الباب الأول من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الشركات القابضة كما يلي:

١-يصدر بتأسيس الشركة القابضة قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير المختص. ويكون رأسمالها مملوكاً بالكامل للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة،وتثبت لها الشخصية الاعتبارية من تاريخ قيدها في السجل التجاري. وتأخذ الشركة القابضة شكل شركة المساهمة، وتعتبر من أشخاص القانون الخاص ويحدد القرار الصادر بتأسيسها اسمها ومركزها الرئيسي ومدتها والغرض الذي أنشئت من أجله وراس مالها.

٢- تتولى الشركة القابضة من خلال الشركات التابعة لها استثمار أموالها، كما يكون لها عند الاقتضاء أن تقوم بالاستثمار بنفسها.وتتولى الشركة القابضة في مجال نشاطها ومن خلال الشركات التابعة لها المشاركة في تنمية الاقتصاد القومي في إطار السياسة العامة للدولة.

٣- وللشركة أيضا في سبيل تحقيق أغراضها القيام بالأعمال الآتية:

أ- تأسيس شركات مساهمة بمفردها أو بالاشتراك مع الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة أو الأفراد.

ب- شراء أسهم شركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة في رأسمالها.

ج- تكوين وإدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بما تتضمنه من اسهم وصكوك تمويل وسندات وأية أدوات أو أصول مالية أخرى.

ء-إجراء جميع التصرفات التي من شأنها أن تساعد في تحقيق كل أو بعض أغراضها.

٤-يتولى إدارة الشركة القابضة مجلس إدارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح رئيسها لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتكون من عدد فردى من الأعضاء لا يقل عن سبعة ولا يزيد على أحد عشر.

٥- لمجلس إدارة الشركة مباشرة كل السلطات اللازمة لتصريف أمور الشركة والقيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله، وذلك فيما عدا ما تختص به الجمعية العامة للشركة، ولمجلس الإدارة في سبيل ذلك على الأخص ما يأتي:

١-وضع السياسات العامة وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيقها.

٢- إدارة محفظة الأوراق المالية للشركة بيعاً وشراء مما تتضمنه من أسهم وصكوك تمويل وسندات وأية أدوات وأصول مالية أخرى.

٣- اقتراح تأسيس شركات مساهمة تؤسسها الشركة بمفردها أو بالاشتراك مع الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة أو الأفراد.

٤- شراء أسهم شركات المساهمة أو بيعها أو المساهمة في رأس مالها.

٥- القيام بكافة الأعمال اللازمة لتصحيح الهياكل التمويلية ومسار الشركات المتعثرة التابعة لها وتعظيم ربحية هذه الشركات، وترشيد التكلفة.

٦- إقرار مشروع الميزانية والحسابات الختامية تمهيدا لعرضها على الجمعية العامة للشركة.

٧- وضع معايير الأداء وتقييمها وفحص التقارير التي تقدم عن سير العمل بالشركة.

٨-اعتماد الهيكل التنظيمي للشركة ووضع اللوائح الداخلية المتعلقة بالنواحي المالية والإدارية والفنية وغيرها.

٩- ما يرى رئيس الجمعية العامة أو رئيس مجلس الإدارة عرضه على المجلس.

وبالنسبة للنظام المالي للشركة ومراقبة حساباتها:

(١) يحدد النظام الأساسي بداية ونهاية السنة المالية للشركة.

وتعتبر أموال الشركة من الأموال المملوكة للدولة ملكية خاصة، وتودع الشركة مواردها بالنقد المحلى والأجنبي في حساب مصرفي بالبنك المركزي أو أحد البنوك التجارية.

(٢)تعد الشركة القابضة قوائم مالية مجمعة تعرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات واستخدامات الشركة والشركات التابعة لها وفقاً للأوضاع والشروط والبيانات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

(١) تحدد الأرباح الصافية للشركة، ويتم توزيعها بقرار من الجمعية العامة طبقاً لأحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية. ويؤول نصيب الدولة في هذه الأرباح إلي الخزانة العامة.

(٢) يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات مراقبة حسابات الشركة وتقييم أدائها طبقاً لقانونه.

نخلص من ذلك أن للشركة القابضة خصائص كما حددها القانون تتمثل فيما يلي:

-١- الشركة القابضة هي شركة مساهمة تمتلك أكثر من ٥٠% من أسهم رأس المال لشركة مساهمة أخرى (شركة تابعة) أو أكثر من شركة أخرى تابعة لنفس الشركة القابضة وقد تكون السيطرة كاملة ١٠٠% أو سيطرة جزئية عن طريق شراء عدد من الأسهم العادية للشركة التابعة لا يقل عن ٥١% مثلا ٦٠%،٧٠%،٨٠% وهكذا.

-٢- أن الأسهم التي تمتلكها الشركة القابضة في الشركة التابعة هي من الأسهم العادية يمثل أصحابها أعضاء الجمعية العامة للمساهمين في الشركة التابعة.

-٣- أن الهدف من تكوين الشركات القابضة هي تبادل المنافع مع الشركات التابعة وذلك لتحقيق التكامل بين شركات المجموعة الواحدة بزيادة الكفاءة الإنتاجية لشركات المجموعة والقدرة على المنافسة في مجال النشاط الذي تتخصص فيه المجموعة.

-٤- تساهم الشركات القابضة والتابعة في زيادة حجم النشاط الاقتصادي في الشركة داخلياً عن طريق وضع الخطط طويلة الأجل. وإيجاد مجالات أنشطة اقتصادية حديثة وزيادة حجم الإنتاج وتوفير الموارد المالية الذاتية أو المقدرة على الاقتراض من الغير بهدف تحقيق أكبر عائد على المعاملات الاقتصادية للمجموعة.

-٥- من خصائص الشركات القابضة إتاحة الفرصة إلي تجميع الكفاءات والخبرات المتعددة في مختلف المجالات في مجموعة واحدة من الشركات مما يعمل على الاستفادة منها واستغلالها الاستغلال الأمثل بما يحقق التنمية ال . وتشمل الخبرات والكفاءات الإدارية والفنية والمالية.

-٦- سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة هي سيطرة عن طريق ملكية غالبية أسهم رأس المال في الشركة التابعة دون أن يؤدى ذلك إلي عدم استقلال كل من الشركتين فكلاهما مستقل استقلالا تاماً من حيث الشخصية المعنوية. وذلك بخلاف أشكال الاندماج التي تتلاشى فيها شخصية الشركة المندمجة مع الشركة الدامجة معنى ذلك احتفاظ كل من الشركة القابضة والشركة التابعة بشهرتها وعلامتها التجارية.

-٧- الشركة القابضة شركة **مستثمرة** لجانب من أموالها في الشركة أو الشركات التابعة لها وتعتبر الشركات التابعة شركات **مستثمر فيها**.

ثانيا: الشركة التابعة

تناول الباب الثاني من القانون ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ تنظيم الشركة التابعة فـــي مصـــر على النحو الأتي:

١-تعتبر شركة تابعة في تطبيق أحكام هذا القانون الشركة التـــي يكـــون لإحـــدى الشركات القابضة ٥١% من رأس مالها على الأقل.

فإذا اشترك في هذه النسبة أكثر من شركة من الشركات القابضة أو الأشـــخاص الاعتبارية العامة أو بنوك القطاع العام يصدر رئيس مجلـــس الـــوزراء قـــرارا بتحديد الشركة القابضة التي تتبعها هذه الشركة.

وتتخذ الشركة التابعة شكل شركة المساهمة وتثبت لها الشخصية الاعتبارية مـــن تاريخ قيدها في السجل التجاري.

٢- يصدر بتأسيس الشركة التابعة قرار من الوزير المختص بنـــاء علـــى اقـــتراح مجلس إدارة الشركة القابضة. وينشر هذا القرار مرفقاً به النظام الأساسي علـــى نفقة الشركة في الوقائع المصرية وتقيد الشركة في السجل التجاري.

٣- يقسم رأس مال الشركة إلي أسهم اسمية متساوية القيمة. ويحدد النظام الأساســـي القيمة الاسمية للسهم بحيث لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد عن مائة جنيـــه، ولا يسرى هذا الحكم على الشركات التابعة التي حلت بمقتضـــى أحكـــام هـــذا القانون محل الشركات التي كانت تشرف عليها هيئات القطـــاع العـــام. ويكـــون السهم غير قابل للتجزئة، ولا يجوز إصداره بأقل من قيمتـــه الاســـمية، كمـــا لا يجوز إصدارة بقيمة أعلى إلا في الأحوال وبالشروط التـــي تحددهـــا اللائحـــة التنفيذية، على أن تضاف هذه الزيادة إلي الاحتياطي. ولا يجوز بأي حال مـــن أن تجاوز مصاريف الإصدار الحد الذي يصدر به قرار من الهيئة العامـــة لســـوق المال.

٤- إذا دخل في تكوين رأس مال الشركة عند تأسيسها أو عند زيـــادة رأس مالـــها حصص عينية مادية أو معنوية وجب على المؤسسين أو مجلس الإدارة بحســـب

الأحوال أن يطلبوا إلي الوزير المختص التحقق مما إذا كانت هذه الحصص قــد قدرت تقديرا صحيحا.

٥-تكون أسهم الشركة قابلة للتداول طبقاً للأحكام المبينة في اللائحة العامـــة لبــور صات الأوراق المالية الصادرة بالقانون رقم ١٦١ لسنة ١٩٥٧ وقانون شــركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

٦-وبالنسبة للنظام المالي للشركة ومراقبة حساباتها.

أ) يحدد النظام الأساسي بداية ونهاية السنة المالية للشركة بمراعاة السنة الماليـــة للشركة القابضة التي تتبعها.

ب) الأرباح الصافية هي الأرباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها الشركة وذلـك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد حســـاب وتجنيـب كافة الإهلاكات والمخصصات التي تقضي الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل إجراء أي توزيع بأية صورة من الصور للأرباح.

ج) ويجنب مجلس الإدارة من صافي الأرباح المشار إليها في الفقرة السابقة جـــزءا من عشرين على الأقل لتكوين احتياطي قانوني، ويجوز للجمعية العامـــة للشــركة وقف تجنيب هذه الاحتياطي أو تخفيض نسبته إذا بلغ ما يساوى نصف رأس المال. ويجوز استخدام الاحتياطي القانوني في تغطية خسائر الشــركة وفـــي زيــادة رأس المال.

ء) كما يجوز أن ينص في نظام الشركة على تجنيب نســبة معينـــة مـــن الأربـــاح الصافية لتكوين احتياطي نظامي.

وإذا لم يكن الاحتياطي النظامي مخصصاً لأغراض معينة منصوص عليها في نظام الشركة جاز للجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أن تقرر استخدامه فيمـا يعود بالنفع على الشركة ، أو على المساهمين. وللجمعية العامة بناء علـــى اقـــتراح

مجلس الإدارة تكوين احتياطات أخرى. وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وأحكام توزيع الأرباح القابلة للتوزيع.

هـ) يكون للعاملين بالشركة نصيب في الأرباح التي يتقرر توزيعها تحدده الجمعية بناء على اقتراح مجلس الإدارة بما لا يقل عن ١٠% من هذه الأرباح. ولا يجوز أن يزيد ما يصرف للعاملين نقدا من هذه الأرباح على مجموع أجورهم السنوية الأساسية. وتبين اللائحة التنفيذية كيفية توزيع ما يزيد على مجموع الأجور السنوية من الأرباح على الخدمات التي تعود بالنفع على العاملين بالشركة.

*** * تنظيم الشركات التابعة في مصر**

جاء تنظيم الشركات التابعة في مصر من خلال الباب الثاني من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، حيث يمكن عرض أهم الجوانب التي تناولها هذا القانون بالنسبة للشركات التابعة فيما يلي:

١-تعتبر شركة تابعة الشركة التي يكون لإحدى الشركات القابضة ٥١% من رأس مالها على الأقل. ويمكن أن يشترك في ذلك أكثر من شركة قابضة أو أشخاص اعتبارية عامة أو بنوك القطاع العام.

٢- تتخذ الشركة التابعة شكل شركة المساهمة وتثبت لها الشخصية الاعتبارية من تاريخ قيدها في السجل التجاري، كما يجوز أن تكون الأنشطة التي تزاولها الشركات التابعة لأية شركة قابضة متماثلة أو متكاملة أو متباينة.

٣- يقسم رأس مال الشركة إلي أسهم اسمية متساوية القيمة بحيث لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد عن مائة جنيه، كما لا يجوز إصدار السهم بأقل من قيمته الاسمية، ولكن يمكن إصداره بأكبر من قيمته الاسمية على أن تضاف هذه الزيادة (المعروفة بعلاوة الإصدار) إلي الاحتياطي.

٤- يجب أن يكون رأس مال الشركة كافيا لتحقيق أغراضها وأن يكون مكتتبا فيه بالكامل وألا يقل المدفوع منه نقدا عند التأسيس عن الربع.وإذا دخل فيه تكوين رأس مال الشركة عند تأسيسها أو عند زيادة رأس مالها حصص عينية مادية

أو معنوية، وجب التحقق من قبل المستوى الإداري مما إذا كانت هذه الحصص قد قدرت تقديرا صحيحا، وتعتمد من الوزير المختص.

٥- يختار مجلس إدارة الشركة القابضة أعضاء مجلس إدارة الشركة التابعة من ذوي الخبرة الذين يمثلون الجهات المساهمة في الشركة، ويتكون مجلس الإدارة من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن خمسة ولا يزيد على تسعة بما فيهم رئيس المجلس. كما تحدد الجمعية العامة ما يتقاضاه كل من رئيس وأعضاء المجلس من مكافآت مختلفة بما لا يجاوز الأجر السنوي الأساسي.

٦- يتولى عضو مجلس الإدارة المنتدب وحده رئاسة العمل التنفيذي للشركة وتصريف أمورها اليومية والإشراف على سير العمل في جميع قطاعات الشركة ومتابعة الأداء لجميع الأنشطة واتخاذ ما يراه من قرارات لانتظام العمل وتحقيق الأهداف وله على الأخص مباشرة مجموعة من الاختصاصات من أهميا ما يلي

أ-اقتراح الموضوعات التي تطرح على مجلس الإدارة، ومراجعة كافة التقارير الدورية التي تعد للعرض على المجلس.

ب- الأشراف على إعداد برنامج العمل التفصيلي للشركة للعام التالي وكذلك القوائم المالية المعبرة عنه والتقرير السنوي عن نتائج أعمال الشركة وتقييم أدائها.

ج- الأشراف على إعداد الدراسات الخاصة بتصحيح الهيكل المالي للشركة ومراجعة الدراسات التي تعد عن المشروعات الاستثمارية اللازمة للإحلال والتجديد والتوسع.

د-مراجعة مقترحات التطوير في جميع أنشطة الشركة ومتابعة تنفيذ ما يتم إقراره منها.

٧-تختص الجمعية العامة العادية للمساهمين بما يأتي:

أ- التصديق على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر.

ب- التصديق على تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة والنظر في إخلائه من المسئولية.

ج- الموافقة على توزيع الأرباح.

د-الموافقة على استمرار رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لمدة تالية أو عزلهم.

هـ-كل ما يرى رئيس الجمعية العامة للشركة أو رئيس مجلس إدارة الشركة القابضة أو مجلس إدارة الشركة التابعة لها أو المساهمون من الأشخاص الاعتبارية من القطاع الخاص أو الأفراد الذين يملكون ١٠% من رأس المال عرضه على الجمعية العامة.

خصائص الشركة التابعة

١-مفهوم الشركة التابعة أنها الشركة التي يكون ٥١% أو أكثر من رأس مالها مملوك لشركة أخرى وهي الشركة القابضة وبالتالي يكون للشركة القابضة **حق الأغلبية** في التصويت في الجمعية العامة للشركة التابعة.أي أن الشركة التابعة تحت سيطرة القابضة عند اتخاذ قرار في الجمعية العامة يخص الشركة التابعة.

٢- تحتفظ الشركة التابعة بشخصيتها المستقلة عن الشركة القابضة كما سبق الإشارة ومن حقها وضع السياسات المختلفة الإدارية والإنتاجية بما يتفق مع مصلحتها من ناحية، وبما لا يتعارض مع مصلحة الشركة القابضة.

٣- الشركة التابعة هي شركة مساهمة لها رأس مال مرخص به ورأس مال مصدر ورأس مال مدفوع ويتكون من عدد من الأسهم ذات القيمة الاسمية المحددة عند إنشاء الشركة.

ما الفرق بين حق الأغلبية وحق الأقلية ؟

أ- **حق الأغلبية :** نظرا لأن الشركة القابضة هي التي تسيطر على شركة تابعة ،بامتلاك أكثر من ٥٠% من أسهم رأسمالها أي أن للشركة القابضة حق

الأغلبية في التصويت مما يعطيها حق السيطرة على الشركة التابعة في الجمعية العامة للمساهمين.

ب- **حق الأقلية :** يمثل حق أقلية المساهمين في الشركة التابعة وليس للشركة القابضة حق تملك الأسهم لهذا الجزء في الشركة التابعة أي أن الأقلية يمتلكون أسهم في الشركة التابعة بخلاف الجزء الأكبر المملوك للشركة القابضة والمعروف إذا كانت الشركة القابضة نسبة السيطرة بها ١٠٠% بحيث تعتبر هي المالك الوحيد للشركة التابعة. وبالتالي لا تظهر حقوق أقلية في الشركة التابعة. وبالتالي فأن صدور القانون ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ الخاص بقطاع الأعمال العام على أساس تحويل تمويل الهيئات العامة إلى شركات قابضة تمتلك ١٠٠% من أسهم رأس المال الشركة أو الشركات التابعة لها أي مملوكة لها ملكية كاملة، وفي هذه الحالة لا تظهر أي حقوق للأقلية المساهمين في الشركات التابعة.وتتمثل حقوق الأقلية في حالة تملك الشركة القابضة جزئياً لنسبة أكبر من ٥٠% في الشركة التابعة وذلك في مجموعة من العناصر كما يلي:

١-**رأس مال الأسهم** ويقصد بها عادة الأسهم العادية وهو عبارة عن قيمة رأس مال الأسهم المصدرة والمدفوع والظاهر في ميزانية الشركة التابعة. فإذا كانت الشركة المساهمة المصرية بالقاهرة تمتلك ٧٠% من أسهم الشركة المساهمة بالإسكندرية فإن نسبة السيطرة ٧٠% وبالتالي نسبة حقوق الأقلية في الشركة التابعة (شركة الإسكندرية) ٣٠%.

٢- **الاحتياطات** وتشمل الاحتياطي القانوني واحتياطي ارتفاع الأسعار واحتياطي توسعات والاحتياطي العام وغير ذلك وطبقاً لذلك تكون حقوق الشركة القابضة بالقاهرة ٧٠% من الاحتياطيات وحقوق الأقلية (شركة الإسكندرية) ٣٠% من الاحتياطيات.

٣- **الأرباح المحتجزة والأرباح المرحلة** وغالباً تقوم معظم الشركات بحجز جــزء من الأرباح لأي غرض تراه الشركة وكذلك الأرباح المرحلة من سنوات سابقة فيكون للشركة المسيطرة في هذا المثال ٧٠% وحقـــوق الأقليــة ٣٠% مــن الأرباح المحتجزة والأرباح المرحلة.

٤- **علاوة إصدار الأسهم** طبقا للقانون يتم تعلية علاوة الإصدار للأسهم التي تمثــل الزيادة عن القيمة الاسمية تعلي على حساب الاحتياطي القانوني وبالتالي يكـون للأقلية نسبة المتمم لحق السيطرة للشركة القابضة في علاوة الإصدار. ونظـــراً لأتباع مصر سياسة الخصخصة وتملك شركات قابضة تملك جزئيا في شركات تابعة عن طريق شراء أسهم الشركة التابعة بنسبة أكبر من ٥١% فـــإن ذلــك سيؤدى إلي مزيد من المعالجة المحاسبية لشركات قابضة وتابعة.

مثال:

***** تمتلك الشركة القابضة للصناعات الكيماوية شركة تابعـــة لنفـــس النشـــاط بنسبة ١٠٠% ونتيجة لسياسة الخصخصة تم عرض ٤٠% من أسهم هذه الشـــركة للبيع عن طريق سوق الأوراق المالية المساهمة (مستثمرين) من الأفراد والبنـوك أو شركات أخرى وظلت تمتلك ٦٠% من أسهم الشركة.

فإذا علمت أن الأرصدة الآتية ظهرت في دفـــاتر الشـــركة التابعـــة فـــي تـــاريخ الخصخصة الجزئية.

رأس المال أسهم عادية	٣٠٠٠٠٠٠ جنيه
احتياطي قانوني (علاوة إصدار)	١٠٠٠٠٠٠ جنيه
احتياطي ارتفاع أسعار	٥٠٠٠٠٠ جنيه
احتياطي توسعات	٣٠٠٠٠٠ جنيه
احتياطي عام	٢٠٠٠٠ جنيه
أرباح محتجزة وأرباح من سنوات سابقة	٢٠٠٠٠٠٠ جنيه
مجموع عناصر حقوق الملكية	٧٠٠٠٠٠٠

فإن حقوق الأقلية تمثل ٤٠% من مجموع عناصر حقوق الملكية أي :

٧٠٠٠٠٠٠×٤٠% = ٢٨٠٠٠٠٠ جنية

وحقوق الأغلبية (الشركة القابضة) تمثل ٦٠% وبالتالي تصبح السيطرة الكاملة سيطرة جزئية وقيمتها ٧٠٠٠٠٠٠×٦٠% = ٤٢٠٠٠٠٠ جنيه.

ثالثا: الشركات الشقيقة

نظم القانون ٢٠٣ لسنه ١٩٩١ الخاص بشركات قطاع الأعمال العام المصري مفهوم الشركة الشقيقة **وهي التي تعتبر شقيقة للشركة القابضة التي تمتلك الأخيرة حصة فيها من الأسهم ولها حق التصويت لا تقل عن ٢٠% من مجموع الأصوات ولا تزيد عن ٥٠%** ، ويقصد بمفهوم الشركة الشقيقة العلاقات الاقتصادية التي لا يمكن تجاهلها والتي تربط الشركة القابضة بالشركة الشقيقة.

حيث أن النسبة التي تمتلكها الشركة القابضة بالشركة الشقيقة ليست أقل من ٢٠% أو أزيد من ٥٠% من رأس مال هذه الشركة.

مثال (٢):

****** تمتلك الشركة القابضة للصناعات الهندسية ٧٠% من أسهم الشركة الصناعية المتحدة المساهمة وتمتلك أيضاً ٤٥% من أسهم الشركة الوطنية الهندسية المساهمة ، ويبلغ مجموع حقوق الملكية للشركة الصناعية المتحدة المساهمة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع حقوق الملكية للشركة الوطنية الهندسية المساهمة ٥٠٠٠٠٠ جنيه.

فإنه يمكن القول أن:

١- الشركة القابضة للصناعات الهندسية لها سيطرة بنسبة ٧٠% من حقوق الملكية الشركة الصناعية المتحدة المساهمة ١٠٠٠٠٠٠ × ٧٠% = ٧٠٠٠٠٠ ج (شركة قابضة).

٢- ونصيب الأقلية في الشركة الصناعية المتحدة المساهمة والتي تعتبر شركة تابعة للشركة القابضة ١٠٠٠٠٠٠٠ × ٣٠% = ٣٠٠٠٠٠٠ ج **(شركة تابعة)**

٣- الشركة القابضة للصناعات الهندسية شركة **مستثمرة** في الشركة الوطنية الهندسية المساهمة وتبلغ قيمة استثماراتها في هذه الشركة ٥٠٠٠٠٠٠ × ٤٥% = ٢٢٥٠٠٠٠ جنيه وبالتالي تعتبر صاحبة مصلحة فيها وهي ليست شركة قابضة لأن استثماراتها أقل من ٥١% فيها.

٤- الشركة الوطنية الهندسية المساهمة تعتبر (شركة شقيقة) للشركة القابضة وليست شركة تابعة حيث أن استثمارات الشركة القابضة فيها أكبر من ٢٠% وأقل من ٥٠% من أسهم رأس مالها. ويمكن للشركة القابضة إذا كان لها تأثير على السياسات المالية أو التشغيلية لأي شركة أخرى ولا يشترط امتلاك هذه النسبة من أسهم رأس المال فأنه ينظر إليها على أن الشركة الأخيرة شركة شقيقة للشركة القابضة.

إعداد القوائم المالية للشركات القابضة في تاريخ السيطرة

تناول القانون ٩٥ لسنه ١٩٩٢ الخاص بسوق رأس المال ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنه ١٩٩٣ تناول الأوضاع والشروط والبيانات التي تتضمنها القوائم المجمعة كما يلي:

أولاً: التعريف والعرض

القوائم المالية المجمعة (حسابات المجموعة) تعرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات وموارد واستخدامات الشركة القابضة وشركاتها التابعة وكأنها مشروع واحد دون النظر إلى الحدود القانونية بين الوحدات المختلفة بما يكمل بيان الإمكانيات الاقتصادية للمجموعة ككل وكذلك تفاصيل هيكل الملكية.

والغرض الرئيسي من إعداد القوائم المالية المجمعة (حسابات المجموعة) هو تصوير قوائم مالية تعكس صورة حقيقية وصحيحة عن الأرباح والخسائر والمركز المالي للمجموعة ككل وذلك من وجهة نظر حملة الأسهم في الشركة القابضة كما لو كانت أنشطة المجموعة تمارس من خلال أقسام أو فروع وليس من خلال وحدات قانونية منفصلة.

ثانيا: الشركات التي تخضع للقانون

يجب على الشركات الوارد ذكرها في الفقرة ب من المادة (٢٧) من القانون والمادة (١٢٤) من اللائحة التنفيذية أن تعد قوائم مالية مجمعة.

ثالثا: القواعد الأساسية الهامة للتجميع

يجب إتباع المعايير المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المجمعة، وعلى الأخص:

(أ) إتباع سياسات محاسبية موحدة في الشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة وفي الحالات التي يتعذر فيها توحيد هذه السياسات يجب إجراء تسويات على القوائم المالية للشركات التي لا تتبع سياسات المجموعة كي يتم تصوير القوائم المالية المجمعة على وجه صحيح.

(ب) يكون للشركة القابضة وشركاتها التابعة تاريخ واحد لانتهاء السنة المالية باستثناء الفترة المالية الأولى لقرار اللائحة أو التأسيس، وذلك فيما عدا الحالات التي يتعذر فيها توحيد انتهاء السنة المالية، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن سبب عدم توحيد السنة المالية ومبررات ذلك.

(ج) يتم إثبات أصول وخصوم الشركة التابعة في القوائم المالية المجمعة وفقاً لقيمها الدفترية في تاريخ اقتناء الشركة القابضة لها. وفي حالة وجود فرق بالزيادة أو بالنقص - بين تكلفة استثمار الشركة القابضة في الشركة التابعة وبين نصيبها في صافي أصول وخصوم الشركة التابعة في تاريخ الاقتناء، يجب ادراج هذا الفرق في الميزانية المجمعة ضمن الأصول أو **كاحتياطي رأسمالي بحسب الأحوال.**

(د) عند اقتناء الشركة القابضة لبعض أو لكل أسهم شركة تابعة خلال الفترة المالية يجب تضمين نتائج عمليات الشركة التابعة في قوائم نتائج أعمال المجموعة وكذلك يتم تضمين نتائج عمليات الشركة التابعة في قوائم نتائج أعمال المجموعة عن الفترة التي تباع فيها الشركة التابعة حتى تاريخ البيع فقط.

(هـ) إذا كانت أسهم لها امتياز محدد في توزيعات أرباح الشركة التابعة ومملوكة خارج المجموعة فيحسب للشركة القابضة نصيبها في الأرباح بعد خصم قيمة الكوبونات المستحقة للأسهم الممتازة في الشركة التابعة، سواء كانت هذه الكوبونات قد أعلنت أو لم تعلن.

(و) في حالة زيادة الخسائر في شركة تابعة على رأس المال المصدر لهذه الشركة فإن هذه الزيادة تخفض بها الالتزامات في الميزانية المجمعة ويتم الإفصاح عن تفاصيل ذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية إلا أنه في حالة وجود التزام من

الشركة القابضة يتحمل كامل زيادة خسائر الشركة التابعة على رأسمالها المصدر فتحمل هذه الزيادة بالكامل على حقوق الأغلبية.

رابعا: قواعد وخطوات التجميع

يتم تجميع البنود المتشابهة للأصول والإيرادات والمصروفات لحسابات الشركة القابضة وشركاتها التابعة حسابا مع ضرورة استبعاد ما يلي عند التجميع:

(أ) تكلفة استثمار الشركة القابضة في كل شركة تابعة مقابل نصيب الشركة الأولي في رأسمال الشركة الثانية وأية احتياطيات وأرباح أو خسائر مرحلة لفترة ما قبل الشراء.

(ب) الأرصدة المتقابلة بين شركات المجموعة وخاصة:

- سندات أو صكوك تمويل مصدرة تمتلكها شركة أخرى في المجموعة.
- قروض ممنوحة من شركة إلي شركة أخرى داخل المجموعة.
- الحسابات الجارية بين شركات المجموعة.
- أوراق القبض/ الدفع فيما بين شركات المجموعة.

(ج) المبيعات و المصروفات والإيرادات وتوزيعات الأرباح بين شركات المجموعة خلال الفترة.

(د) الأرباح غير المحققة في تاريخ الميزانية من المعاملات بين شركات المجموعة والتي قد تظهر ضمن أرصدة بعض الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية المجمعة مثل المخزون والأصول الثابتة.

(هـ) يجب تسوية أية فروق بين حسابات المديونية والدائنة نتيجة للعمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والتي سجلت في دفاتر إحدى الشركات ولم تسجل في دفاتر شركة أخرى.

(و) إظهار حقوق الأقلية في بند مستقل بالقوائم المالية المجمعة.

خامساً: الشركات الشقيقة وكيفية إظهار الاستثمارات بها في القوائم المالية المجمعة:

يطلق على الشركة مصطلح شقيقة للشركة القابضة إذا توافر للأخيرة ومساهميها أحد الشرطين التاليين :

- تملك حصة من الأسهم لها حقوق تصويت كبيرة لا تقل عن ٢٠% من مجموع الأصوات ولا تزيد عن ٥٠%.
- القدرة على التأثير الفعال على السياسات المالية أو التشغيلية للشركة الشقيقة.

(أ) تظهر الاستثمارات في الشركات الشقيقة بالقوائم المالية المجمعة بتكلفة الاقتناء وفي حالة انخفاض نصيب الشركة القابضة في صافي أصول وخصوم الشركة الشقيقة يكون بالفرق مخصص انخفاض قيمة استثمارات يحمل لحساب الأرباح والخسائر.

سادساً: الإفصاح

يجب الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الموضوعات التالية:

(أ) أسس التجميع ضمن السياسات المحاسبية المتبعة.

(ب) الشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة مع إيضاح أسم الشركة وطبيعة نشاطها ونسبة مساهمة الشركة القابضة فيها وحصة الشركة القابضة في التصويت إذا اختلفت عن نسبة مساهمتها.

(ج) تحليل للاحتياطيات والأرباح المرحلة والمتعلقة بكل من الشركة القابضة والشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة.

(د) قيم البنود الهامة التي تحتويها الميزانية المجمعة وحساب الأرباح والخسائر المجمع.

(هـ) في حالة اتباع إحدى الشركات التابعة لسياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية التي تتبعها شركات المجموعة مع عدم إمكانية التوحيد، يجب

الإفصاح عن السياسات المحاسبية المختلفة وتأثيرها على القوائم المالية المجمعة مع توضيح سبب تطبيق هذه السياسات المختلفة.

(و) في حالة اختلاف تواريخ القوائم المالية لبعض الشركات التابعة والشقيقة عن تاريخ القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة يجب توضيح أسماء هذه الشركات وتواريخ القوائم المالية لكل منها، والإفصاح عن أسباب عدم اتباع فترة مالية واحدة لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

(ز) في حالة شراء أو بيع أي من الشركات التابعة أو الشقيقة خلال الفترة المالية يجب الإفصاح عن قيمة وتاريخ الشراء والبيع.

(ح) يجب الإفصاح عن البيانات الآتية بالنسبة لكل من الشركات الشقيقة:

- أسم الشركة المستثمر فيها ونسبة نصيب المجموعة في رأسمالها.
- قيمة رصيد الاستثمار في القوائم المالية المجمعة.
- الكوبونات المحصلة وحصص الأرباح بمعرفة المجموعة خلال الفترة.
- قيمة الأرباح أو الخسائر عن الفترة المالية مع إيضاح البنود غير العادية بشكل منفصل.

سابعاً: عرض القوائم المالية للشركة القابضة.

يجب عرض القوائم المالية للشركة القابضة وكل من الشركات التابعة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة ويجب إعداد القوائم المالية طبقاً للنماذج الواردة في البند تاسعاً من هذا الملحق.

تاسعاً: مراقبي الحسابات

يجب أن تتم مراجعة القوائم المالية المجمعة بمعرفة ذات مراقب أو مراقبي حسابات الشركة القابضة.

الميزانية المجمعة ( ) في / / ١٩

اسم الشركة: .... نوع العملة:..................

الأصول	التكلفة	مجمع الإهلاك	رصيد
<u>الأصول الثابتة:</u>			
أراضي	××	××	××
مباني وإنشاءات ومرافق	××	××	××
الات ومعدات وأجهزة.	××	××	××
وسائل نقل وانتقال.	××	××	××
عدد و أدوات.	××	××	××
أثاث ومعدات ومكاتب.	××	××	××
	××	××	××
<u>المشروعات تحت التنفيذ:</u>			
تكوين سلعي.		××	
إنفاق استثماري.		××	
			××
<u>الإستثمارات طويلة الأجل:</u>			
شركات شقيقة.		××	
استثمارات أخرى.		××	
			××
<u>الإقراض طويل الأجل:</u>			
شركات شقيقة		××	
قروض أخرى.		××	××
<u>الأصول المتداولة:</u>			
مخزون سلعي (حسب أنواعه)		××	
اعتمادات مستندية لشراء البضائع.		××	
		××	×××

الالتزامات وحقوق المساهمين			
<u>حقوق المساهمين</u>			
رأس المال المرخص به	×		
رأس المال المصدر والمكتتب فيه. (يوضح عدد الأسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الأسهم المصدرة).	×		
المبالغ غير المسددة (لكل نوع على حدة).	×		
<u>رأس المال المدفوع.</u>		×	
<u>الاحتياطيات</u>			
احتياطي قانوني	×		
احتياطي نظامي.	×		
احتياطي رأسمالي	×		
احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)	×	×	
الأرباح (أو الخسائر) المرحلة	×	×	
مجموع حقوق المساهمين.			×
<u>حقوق الأقلية:</u>			
<u>المخصصات:</u>			
مخصص ضرائب متنازع عليها		×	
مخصص منازعات ومطالبات والتزامات.		×	
مخصصات أخرى.		×	×
<u>الالتزامات طويلة الأجل:</u>			
قروض شركات شقيقة		×	
قروض طويلة الأجل		×	
بعده..		×	×

الميزانية المجمعة ( ) في / / ١٩
اسم الشركة: .... نوع العملة:...............

رصيد	مجمع الإهلاك	التكلفة	الأصول				سنه المقارنة
				الالتزامات وحقوق المساهمين			
xx	xx		ما قبله	x	x		ما قبله.
	xx		مدينون وأوراق قبض (بعد		x		صكوك التمويل.
			خصم المخصص البالغ		x		سندات (مع توضيح كل
			جنيه).	—	—		اصدار ومعدل الفائدة
	xx		حسابات جارية شركات	x			عليه وما هو قابل منها
	xx		شقيقة				للتحويل لأسهم على
	xx		حسابات مدينة متنوعة.				حدة).
	—		استثمارات في أوراق		x		الالتزامات المتداولة:
			مالية(بعد خصم المخصص		x		بنوك (دائنة)
			البالغ جنيه).				موردون وأوراق دفع.
—	xx						حسابات جارية شركات
	—		نقدية بالبنوك والصندوق		x		شقيقة.
xx				—	x —		دائنو التوزيعات.
	xx		الأصول الأخرى:	x			حسابات دائنة أخرى.
			مصاريف تأسيس الشركة	xx			
	xx		(بعد خصم الإهلاك).				
xx	—		مصاريف سابقة على بدء				
—			الانتاج أو النشاط (بعد خصم				
xx			الإهلاك).				
—	—	—		xx			
							الحسابات النظامية.
			الحسابات النظامية.				
xx							

حساب توزيع الأرباح المجمع عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩

السنة الجارية	البيان	السنة الجارية	البيان
×	صافي خسائر العام.	×	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع
×	خسائر مرحلة من العام السابق.		
×	احتياطي قانوني.		
×	احتياطي نظامي.		
×	احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل).		
×	مكافأة مجلس الإدارة.	×	أرباح مرحلة العام السابق.
×	نصيب المساهمين (بواقع - للسهم الواحد).		
×	نصيب العاملين.		
×	أرباح مرحلة للعام التالي.		
×		×	احتياطيات محولة (إن وجدت تذكر تفصيلات)
×××		×××	

حساب الأرباح و الخسائر المجمع عن السنة المالية المنتهية فى / / ١٩

السنة الجارية	البيان	السنة الجارية	البيان
×	تكلفة المبيعات	×	صافى المبيعات.
×	مصروفات بيع وتوزيع.	×	إعانات إنتاج وتصدير.
×	مجمل الربح (منقول).	×	مجمل الخسارة (منقول).
××		×××	
×	مجمل الخسارة (منقول).	×	مجمل الربح (منقول).
×	مصروفات إدارية و عمومية.	×	إيرادات استثمار وأوراق مالية.
×	مصروفات تمويلية.		
×	مخصصات.	×	فوائد دائنة.
×	تبرعات وإعانات للغير.	×	إيرادات متنوعة.
×	رواتب مقطوعة وبدلات حضور	×	خسائر النشاط (منقول).
×	أعضاء مجلس الادارة.	×	أرباح النشاط (منقول).
×	أرباح النشاط (منقول).	×	إيرادات سنوات سابقة.
×	خسائر النشاط (منقول).	×	أرباح رأسمالية.
×	مصروفات سنوات سابقة.	×	المحول للاحتياطي الرأسمالي.
×	خسائر رأسمالية.		
×	فروق تقييم العملات الأجنبية.	×	فروق تقييم العملات الأجنبية.
×	مخصص ضرائب متنازع عليها.	×	مخصصات انتهى الغرض منها.
×	ضرائب دخلية عن العام.		
×	نصيب حقوق الأقلية في صافي أرباح العام.	×	نصيب حقوق الأقلية في صافى خسائر العام.
×	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع.	×	صافى خسائر العام.
××		×××	

وفيما يلي نعرض خطوات القوائم المالية الموحدة للمجموعة في تاريخ الاقتناء:

الخطوة الأولي: عند قيام الشركة القابضة بشراء الأسهم العادية للشركة التابعة على أساس نسبة السيطرة إذا كانت كاملة ١٠٠% أو جزئية فيتم إجراء القيد الأتي في سجلات الشركة القابضة.

٣٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (...)

٣٠٠٠٠٠٠ إلي حـ/ البنك (بالتكلفة)

وبالتالي ستظهر بالميزانية العمومية للشركة القابضة حـ/بأسم الاستثمارات في الشركة التابعة ضمن الأصول بالميزانية.

الخطوة الثانية: إجراء قيد لتعديل قيم الأصول الخاصة بالشركة التابعة ويتطلب الأمر المقارنة ما بين.

القيمة السوقية لأصول الشركة التابعة	××
– القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة	(××)
الفرق	××

ويوجد ثلاث احتمالات لهذا الفرق.

الاحتمال الأول: تتساوى القيمة السوقية مع القيمة الدفترية أي أن كل منهما ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه. وفي هذه الحالة لا تجرى أي قيود يومية.

الاحتمال الثاني: القيمة السوقية أكبر من القيمة الدفترية فمثلا إذا كانت القيمة السوقية للأصول ٤٥٠٠٠٠٠ج فيعني ذلك وجود زيادة قدرها ١٥٠٠٠٠٠ جنية (وهذا المبلغ حق للأغلبية والأقلية) ويتم معالجته محاسبيا كالأتي بافتراض أن نسبة السيطرة ٨٠% بجعل حـ/ الأصول مدينا بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ وحساب الاستثمارات دائن بمبلغ

١٢٠٠٠٠٠ يمثل حقوق الأغلبية ٣٠٠٠٠٠ يمثـــل حقـــوق الأقليـــة

ويكون القيد كما يلي:

١٥٠٠٠٠٠ من حـــ/ الأصول

إلي مذكورين

١٢٠٠٠٠٠ حـــ/ استثمارات الشركة التابعـــة (...)

(الزيادة × نسبة السيطرة) ١٥٠٠٠٠٠×٨٠%

٣٠٠٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية

(الزيادة × متتم نسبه السيطرة) ١٥٠٠٠٠٠× ٢٠%

مثال:

**** إذا فرض أن رأس مال الشركة التابعة ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه أسهم عاديـــة وأن القيمة الاسمية للسهم الواحد ١٠٠ جنيه وقد اشترت الشركة القابضـــة اســتثمارات (اسهم عادية بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ على أساس سعر السهم ١٥٠ جنيـــه . فـــالمطلوب احتساب نسبة السيطرة ؟

** الحـــل **

١-تحدد عدد أسهم رأس مال الشركة التابعة (الأسهم العادية) كما يلي:

$$\frac{\text{القيمة الاسمية لرأس مال الأسهم العادية}}{\text{القيمة الاسمية للسهم الواحد}} = \frac{٦٠٠٠٠٠٠}{١٠٠} = ٦٠٠٠٠ \text{ سهم}$$

٢-تحدد عدد الأسهم المشتراة من الشركة التابعة

$$\frac{\text{ثمن الشراء أجمالي الاستثمار في الشركة}}{\text{ثمن شراء السهم الواحد}} = \frac{٦٠٠٠٠٠٠}{١٥٠} = ٤٠٠٠٠ \text{سهم}$$

٣-تحديد نسبة السيطرة

$$\frac{\text{عدد الأسهم المشتراة للشركة القابضة}}{\text{إجمالي عدد أسهم رأس مال الشركة}} \times ١٠٠ \% =$$

$$\frac{٤٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠٠} \times ١٠٠٠\% = ٦٦,٦\%$$

الاحتمال الثالث: قد تكون القيمة السوقية لأصول التابعة **أقل** من القيمة الدفترية لـــها فمثلاً إذا كانت القيمة السوقية ٢٠٠٠٠٠٠ ج فإن الفـــــرق وقـــدره ١٠٠٠٠٠ ج يمثل نقصاً في قيمة الأصول فيتم معالجته محاسبياً في سجلات الشركة القابضة كما يلي:

١٠٠٠٠٠٠ من حـــ/ الأرباح المحجوزة للشركة التابعة (...)

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـــ/ الأصول المختلفة

الخطوة الثالثة: يتم مقارنة تكلفة الاستثمارات في الشركة التابعة ويمثلها (حســـــاب الاستثمارات في الشركة التابعة) فيتم المقارنة مع العنصرين الآتين:

أ- نصيب الشركة القابضة من تعديل قيم الأصول ١٢٠٠٠٠٠ جنيه

(+)

ب- نصيب الشركة القابضة من حقوق ملكية التابعة

ويشمل ما يلي:

رأس مال أسهم عادية تابعة	xxx	
علاوة إصدار أسهم عادية تابعة	xxx	
أرباح محجوزة للشركة التابعة	xxx	
إجمالي حقوق الملكية × نسبة السيطرة	xxx	xxx
مجموع العنصرين أ (+) ب		xxx

ويوجد ثلاث احتمالات لهذه المعالجة كما يلي:

الاحتمال الأول: قد تتساوى تكلفة الاستثمارات مع مجموع العنصرين أي أن كل منهما ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه. فلا تجرى أي قيود محاسبية ويجرى قيد الاستثمار مباشرة.

الاحتمال الثاني: قد تزيد تكلفة الاستثمارات عن مجموع العنصرين حيث نفرض أن مجموع العنصرين ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه، فيوجد زيادة قدرها ٧٠٠٠٠٠ جنيه تسجل بدفاتر الشركة القابضة على أساس أنها شهرة المحل بالقيد الأتي (١)

٧٠٠٠٠٠ من حـ/ شهرة المحل

٧٠٠٠٠٠ إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (...)

صدر قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنه ١٩٩٣ بإصدار اللائحة التنفيذية لسوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٢ حيث تضمن الملحق رقم ٣/ء الشروط والأوضاع والبيانات التي تتضمنها القوائم المالية المجمعة لشركات قطاع الأعمال المصري وتشمل.

" يتم إثبات أصول وخصوم الشركة التابعة في القوائم المالية المجمعة وفقا لقيمتها الدفترية في تاريخ اقتناء الشركة القابضة لها وفي حالة وجود أي فرق **(زيادة أو نقص)** بين تكلفة استثمار الشركة القابضة في الشركة التابعة في تاريخ الاقتناء يجب إدراج الفرق في الميزانية المجمعة ضمن الأصول **كشهرة أو** كاحتياطي رأسمالي ضمن الخصوم حسب الأحوال ".

وبالرغم أن الزيادة التي تدفعها الشركة القابضة كثمن لأسهم الشركة التابعة قد ترجع إلي أن أصول الشركة التابعة تظهر بدفاترها **أقل** من القيمة السوقية العادلة وقت الشراء مما يتطلب إعادة تقييم هذه الأصول واعتبار الفرق من فروق التقويم يعلى على حـ/ الأرباح المحتجزة للشركة القابضة " إلا أنه طبقا للقانون سيتم معالجة الفرق كشهرة توضح سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة .

الاحتمال الثالث: إذا كانت تكلفة الاستثمارات ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه **أقل** مـــن مجمـــوع العنصرين (أ + ب) ونفرض أن مجموعهما ٢٦٠٠٠٠٠ جنيه فيعني ذلك وجـــود شهرة سالبة قدرها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ويجرى قيد تسوية بدفاتر الشركة القابضة علـــى أساس تخفيض الأصول الثابتة والمتداولة للشركة التابعة فقيمة الشهرة السالبة.بـــالقيد الأتي:

٧٠٠٠٠٠ من حـــ/ الأرباح المحجوزة للشركة التابعة

إلي مذكورين

٥٠٠٠٠٠ جـــ/ الأصول الثابتة

٢٠٠٠٠٠ حـــ/ الأصول المتداولة

يتم التوزيع بنسبة القيمة السوقية للأصول الثابتة (عدا الاستثمارات طويلة الأجـــل) والقيمة السوقية للأصول المتداولة عدا النقدية.

الخطوة الرابعة: إجراء قيود الاستبعاد (بفرض أن القيمة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه)

من مذكورين

٤٠٠٠٠٠٠

حـــ/ رأس مال الأسهم العادية

حـــ/ علاوة إصدار الأسهم

حـــ/ الأرباح المحجوزة للشركة التابعة (بعد تعديله بـــالقيود السابقة) { يخفض بمقدار النقص فـــي الأصـــول والشـــهرة السالبة}

إلي مذكورين

٣٢٠٠٠٠٠ حـــ/ استثمارات في الشركة التابعة (القيمة × نسبة السيطرة) ٨٠%

٨٠٠٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية (القيمة × متمم نسبة السيطرة) ٢٠%

الخطوة الخامسة: إجراء قيود استبعاد للمديونية المشتركة

الجدول الأتي يوضح الحسابات المشتركة بين الشركتين القابضة والتابعة.

حسابات الشركة القابضة	حسابات الشركة التابعة	قيود الاستبعاد في الشركة القابضة
١- الحسابات الجارية المدينة والدائنة	الحسابات الجارية الدائنة والمدينة	**من حـ/جاري دائن** **إلى حـ/ جاري مدين والعكس**
٢- × أ.ق (على التابعة) ٣- أ.د (للتابعة)	×× أ. دفع للقابضة × أ.ق على القابضة	×× من حـ/ أ.دفع القابضة ×× إلي حـ/ أ.ق التابعة × من حـ/ أ.ق التابعة
٤- عملاء- مدينون (التابعة)	× موردون دائنون للقابضة	× من حـ/ الموردون (القابضة) × إلى حـ/ المدينون (التابعة)
٥- موردون دائنون (التابعة)	عملاء مدينون القابضة	عكس القيد
٦-مصروفات مستحقة للتابعة ٧- ايراد مستحق للتابعة	× ايراد مستحق على القابضة × مصروفات مستحقة للقابضة	من حـ/ مصروفات مستحقة إلى حـ/ ايرادات مستحقة قيد عكسي ←
٨- قرض للتابعة ١٠-قرض من التابعة	قرض من القابضة قرض للقابضة	من حـ/ قرض من التابعة إلى حـ/ قرض للتابعة قيد عكسي ←

الخطوة السادسة: إعداد الميزانية العمومية الموحدة ويطلب ذلك إعداد ورقة عمل على الشكل التالي.

البيان	ميزانية عمومية للشركة القابضة (٢)	ميزانية عمومية للشركة التابعة (٣)	التسويات والاستبعادات مدين (٤)	التسويات والاستبعادات دائن (٥)	ميزانية عمومية مجمعة (٦)
الأصول			قيود		مدين+مدين= مدين
شهرة المحل	××	××	التسويات		دائن+دائن=دائن
باقي الأصول	××		والاستبعادات		مدين+دائن=دائن
					١٠٠=٤٠٠+٥٠٠
	××	××			مدين–دائن= دائن
					٢٠٠=٧٠٠–٥٠٠
الخصوم وحقوق الملكية	××	××			
حقوق الأقلية	××				
		××			××

قواعد إعداد ورقة العمل للميزانية المجمعة:

تشمل ورقة العمل على جدول من ٦ أعمدة كما يلي

رقم (١) تمثل خانة البيان حيث نرصد ميزانية كل من الشركتين القابضة والتابعة رأسيا ونبدأ بالأصول الثابتة ثم المتداولة ثم الخصوم وحقوق الملكية وهذه البيانات معطاة لك في التمرين.

رقم (٢)، (٣) تمثل الميزانية العمومية لكل من الشركتين القابضة والتابعة طبقا للترتيب الرأسي ويظهر كل منهما بشكل مستقل.

رقم (٤)، (٥) تمثل الاستبعادات والتسويات وهي أما مدينة أو دائنة ويتم استبعاد رقم الاستثمارات في الشركة التابعة والذي يظهر ضمن أصول الشركة القابضة ووجوده ضمن أصول الشركة القابضة يعني انه مدين لذلك عند استبعاده يجب إظهاره في الجانب الدائن من التسويات حتى إذا تمت عملية التجميع الأفقي لا يظهر هذا الرقم في الميزانية المجمعة ويتم استبعاد

المقابل الدفتري لهذه الاستثمارات من حقوق ملكية التابعة من رأس مال الأسهم في التابعة + الأرباح المحتجزة في التابعة = أي أصول أخرى .

ويلاحظ أن ما يظهر في الميزانية المجمعة عند الاقتناء هو رأس مال واحتياطيات وأرباح محتجزة للشركة القابضة **فقط** لأن كل ما يتعلق بالشركة التابعة تم استبعاده. ويتم إعداد قيود اليومية بمعرفة الشركة القابضة ويتم تجميع باقي عناصر الأصول والخصوم المختلفة وتظهر بالميزانية المجمعة كما سيرد ذلك تفصيلا. .

تذكر

١- إذا كانت القيمة السوقية للأصول في الشركة التابعة أكبر من القيمة الدفترية لها فإن الفرق يكون من حق الأغلبية والأقلية حسب نسبة السيطرة.

٢- إذا كانت القيمة السوقية لأصول الشركة التابعة أقل من القيمة الدفترية لها فإن الفوق يعالج بتخفيض الأرباح المحجوزة للشركة التابعة .

٣- يتم إثبات أصول وخصوم الشركة التابعة في القوائم المالية المجمعة وفقا لقيمتها الدفترية في تاريخ الاقتناء فإذا كان هناك فرق بالزيادة يعالج كشهرة وإذا كان يوجد نقص يعالج كاحتياطي رأسمالي .

٤- حالة وجود شهرة سالبة تخفض الأصول الثابتة و المتداولة بقيمة الشهرة السالبة مستخدما القيمة السوقية للأصول.

تمارين محلوله

تمرين (١):

فيما يلي الميزانية العمومية للشركة " أ " القابضة، الشركة " ب " التابعة في تـــاريخ سيطرة الشركة " أ " على الشركة " ب " وذلك في ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة
مباني	٢٨٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	رأس مال الأسهم	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
آلات	١٢٠٠٠٠	-	علاوة إصدار أســهم عادية	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
أثاث	-	٨٠٠٠٠	أرباح محجوزة	١٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
استثمارات فـــي الشـــركة التابعة " ب"	٢٩٦٠٠٠	-	دائنون	١٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
مخزون	٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	أوراق دفع	٢٥٠٠٠	
مدينون	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	التزامات أخرى	١١٠٠٠	١٤٠٠٠٠
أوراق قبض	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠			
نقدية	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠			
	٩٢٦٠٠٠	٥٦٠٠٠٠		٩٢٦٠٠٠	٥٦٠٠٠٠

فإذا علمت أن : (١) تمتلك الشركة القابضة ٨٠% من الأسهم العادية للشـــركة " ب" وذلك في ١٩٩٩/١/١ .

(٢) القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة " ب " في ١٩٩٩/١٢/٣١ تماثل قيمتـها السوقية فيما عدا الأثاث والمخزون حيث تبلـغ قيمتـها السـوقية ٩٠٠٠٠ جنيـة، ١٦٠٠٠٠ جنيه على التوالي .

(٣)رصيد أوراق الدفع في ميزانية الشركة " أ " يتضمن ما قيمته ١٥٠٠٠ جنيـــه تمثل كمبيالات مسحوبة لصالح الشركة " ب ".

(٤) رصيد الدائنون في ميزانية الشركة " ب " يتضمن ما قيمتـــه ٣٠٠٠٠ تمثـل مبالغ مستحقة للشركة " أ ".

المطلوب: ١- أجراء القيود التوضيحية لأعداد ورقة عمـــل الميزانيـــة العموميـــة المجمعة للشركة أ،ب في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

٢- أعـداد ورقـة العمـل للميزانيـة المجمعـة للشـركتين أ،ب فـي ١٩٩٩/١٢/٣١ .

٣- تصوير م.ع مجمعة للشركتين أ،ب في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

الحل

******

نبدأ بالخطوة الثانية كما يلي:

١-إجراء قيد تعديل أصول التابعة

نجد أن القيمة السوقية للأثاث والمخزون السلعي أكبر من القيمة الدفترية لها لذلـــك نعالج الفرق كما يلي: (قيد التسوية رقم ١)

من مذكورين

١٠٠٠٠ حـ/ الأثاث (٩٠٠٠٠-٨٠٠٠٠)

٣٠٠٠٠ حـ/ المخزون السلعي (١٦٠٠٠٠-١٣٠٠٠٠)

إلي مذكورين

٣٢٠٠٠حـ/ استثمارات في الشركة التابعة ٤٠٠٠٠×(١٠٠/٨٠)

٨٠٠٠ حـ/ حقوق الأقلية ٤٠٠٠٠×(١٠٠/٢٠)

لاحظ أن الفرق الزيادة يمثل حق الأغلبية بنسبة ٨٠% وللأقلية بنسبة ٢٠%.

الخطوة الثالثة:

مقارنة حـ/الاستثمارات في الشركة التابعة مع مجموع العنصرين

- الاستثمارات في الشركة التابعة ٢٩٦٠٠٠ جنيه

(تظهر بالميزانية العمومية للشركة القابضة) مع

(أ) نصيب القابضة في تعديل أصول التابعة ٤٠٠٠٠×(٨٠ / ١٠٠)=٣٢٠٠٠

+

(ب) نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة

رأس مال الأسهم العادية ٢٠٠٠٠٠
علاوة إصدار أسهم عادية ٥٠٠٠٠
أرباح محجوزة ٨٠٠٠٠
______ ٣٣٠٠٠٠×١٠٠/٨٠ = ٢٦٤٠٠٠

٢٩٦٠٠٠

لا يوجد قيد تسوية ويجرى قيد الاستبعاد مباشرة صفر

الخطوة الرابعة:

(٢) قيد الاستبعاد (قيد التسوية رقم ٢)

من مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال الأسهم العادية تابعة

٥٠٠٠٠ حـــ/ علاوة إصدار أسهم عادية تابعة

٨٠٠٠٠ حـــ/ أرباح محجوزة تابعة

إلى مذكورين

٢٦٤٠٠٠ حـــ/ استثمارات في الشركة التابعة (٣٣٠٠٠٠×١٠٠/٨٠)

٦٦٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية (٣٣٠٠٠٠×١٠٠/٢٠)

الخطوة الخامسة:

المديونية المتبادلة: (قيد التسوية رقم ٣)

(٣) أوراق دفع / أوراق قبض

١٥٠٠٠ من حـــ/أوراق دفع الشركة القابضة

١٥٠٠٠ إلى حـــ/ أوراق قبض الشركة التابعة

(٤) الدائنون / المدينون

٣٠٠٠٠ من حـــ/ الدائنون "ب" الشركة التابعة

٣٠٠٠٠ إلى حـــ/ المدينون " أ " الشركة القابضة

الخطوة السادسة:

يتم إعداد ورقة العمل على الشكل التالي:

البيان	ميزانية عمومية القابضة (١)	ميزانية عمومية التابعة (٢)	التسويات مدين (٣)	والاستبعادات دائن (٤)	ميزانية عمومية مجمعة (٥)
أولا الأصول:					
مباني	٢٨٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠			٤٤٠٠٠٠
الات	١٢٠٠٠٠	-----			١٢٠٠٠٠
أثاث	---	٨٠٠٠٠	(١)١٠٠٠٠		٩٠٠٠٠
استثمارات فى التابعة ب	٢٩٦٠٠٠	---		(١)٣٢٠٠٠	--
				(٢)٢٦٤٠٠٠	٢١٠٠٠٠
مخزون	٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	(١)٣٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
مدينون	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠		(٤) ٣٠٠٠٠	٣٥٠٠٠
أوراق قبض	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		(٣)١٥٠٠٠	١٧٠٠٠٠
نقدية	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠			١,١٨٥٠٠٠
	٩٢٦٠٠٠	٥٦٠٠٠٠			
ثانيا: حقـــوق الملكيـــة والالتزامات					
راس مال الأسهم العادية	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠
علاوة إصدار اسهم عادية	١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة	١٥٠٠٠٠		(٢) ٢٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
راسمال اسهم عادية		٢٠٠٠٠٠	(٢) ٢٠٠٠٠٠		--
علاوة إصدار اسهم عادية		٥٠٠٠٠	(٢) ٥٠٠٠٠		--
أرباح محجوزة		٨٠٠٠٠	(٢)٨٠٠٠٠		--
دائنون	١٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	(٤)٣٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
أوراق دفع	٢٥٠٠٠	--	(٣)١٥٠٠٠		١٠٠٠٠
التزامات أخرى	١١٠٠٠	١٤٠٠٠٠			١٥١٠٠٠
حقوق الأقلية				(١)٨٠٠٠	
				(٢) ٦٦٠٠٠	٧٤٠٠٠
	٩٢٦٠٠٠	٥٦٠٠٠٠	٤١٥٠٠٠	٤١٥٠٠٠	١,١٨٥٠٠٠

لاحظ عند إعداد ورقة العمل ما يلي:

رقم (١)، (٢) البيانات معطاة في التمرين

رقم (٣)، (٤) نقل القيود كما هي الدائن دائن والمدين مدين والعكس مثل المدينـــون (٧٠٠٠٠+٨٠٠٠٠) = ١٥٠٠٠٠-٣٠٠٠٠ دائن = ١١٢٠٠٠٠

وبند رأسمال أسهم عادية=٢٠٠٠٠٠ دائن - ٢٠٠٠٠٠ مدين = --

ومن ورقة العمل تظهر الميزانية العمومية المجمعة كما يلي.

وتظهر الميزانية العمومية المجمعة في تاريخ السيطرة على الوجه التالي:

٤٤٠٠٠٠	مباني		**حقوق الأغلبية**
١٢٠٠٠٠	آلات		٥٠٠٠٠٠ رأسمال أسهم عادية
٩٠٠٠٠	أثاث		١٠٠٠٠٠ علاوة إصدار أسهم عادية
٦٥٠٠٠٠	**مجموع الأصول الثابتة**		١٥٠٠٠٠ أرباح محجوزة
٢١٠٠٠٠	**أصول متداولة**	٧٥٠٠٠٠	-- **مجموع حقوق الأغلبية**
١٢٠٠٠٠	مخزون	٧٤٠٠٠	حقوق الأقلية
٣٥٠٠٠	مدينون		خصوم متداولة
١٧٠٠٠٠	أوراق قبض	٢٠٠٠٠٠	دائنون
	نقدية	١٠٠٠٠	أوراق دفع
		١٥١٠٠٠	التزامات أخرى
١,١٨٥٠٠٠		١,١٨٥٠٠٠	

التعليق:

(١) لاحظ أن بيانات هذا التمرين تحدد العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة خلال عام ١٩٩٩ وقد ظهر زيادة في تقييم بعض الأصول الثابتة والمتداولة قدرها ٤٠٠٠٠ جنيه وتكون هذه الزيادة من نصيب الشركة القابضة بنسبة ٨٠% والأقلية بنسبة ٢٠% .

(٢) الاستثمارات في الشركة التابعة ٢٩٦٠٠٠ جنيه ويتم مقارنة هذا المبلغ فإذا لم يوجد فرق لا تجرى أي قيود وإذا كان الفرق بالزيادة تعتبر شهرة وإذا كان الفرق بالسالب تخفض به الأصول كما سبق الشرح.

تمرين (٢):

****

فيما يلي الميزانية العمومية للشركة القابضة للصناعات الغذائية والشـــركة التابعـــة للملح والصودا المصرية في تاريخ سيطرة الشركة " أ " القابضة ١٩٩٩/١/١.

الميزانية العمومية للشركة القابضة والتابعة في ١٩٩٩/١٢/٣١

م.ع القابضة أ	م.ع التابعة ب	البيان	م.ع القابضة أ	م.ع التابعة ب	البيان
		الأصول الثابتة			حقوق الملكية
٤٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	أصول ثابتة	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
٢٧٩٠٠٠		استثمارات في الشركة التابعة "ب"	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	عـلاوة إصـدار أسهم
		الأصول المتداولة	١٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	مخزون			خصوم متداولة
٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مدينون	٦٥٠٠٠	٩٠٠٠٠	دائنون
٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	نقدية	٧٤٠٠٠	١٤٠٠٠٠	التزامات أخرى
٨٨٩٠٠٠	٥٦٠٠٠٠		٨٨٩٠٠٠	٥٦٠٠٠٠	

إذا علمت أن :

١-قامت الشركة القابضة بتملك ٧٠% من الأسهم العادية للشركة ب فـــي ١٢/٣١ ١٩٩٩ .

٢- القيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة ب تماثل القيمة السوقية فيمـــا عـــدا الأصول الثابتة والمخزون حيث تبلغ قيمتـــها الســوقية ٢٥٠٠٠٠، ١٦٠٠٠٠ على التوالي.

٣- رصيد الدائنون في ميزانية الشركة أ يتضمن ما قيمته ٤٠٠٠٠ تمثـــل مبـــالغ مستحقة للشركة ب.

المطلوب:

١- أجراء القيود اليومية للتسويات والاستبعادات

٢-إعداد ورقة العمل.

٣- إعداد الميزانية العمومية المجمعة للشركة القابضة.

**** الحل ****

التعديل في قيم الأصول من حق الشركةالقابضةبنسبة ٧٠% وحق الأقلية بنسبة ٣٠% ويتم إثبات ذلك كما يلي:

إثبات تعديلات قيم أصول التابعة (قيد تسوية رقم ١)

من مذكورين

١٠٠٠٠ حـ/ الأصول الثابتة (٢٥٠٠٠٠-٢٤٠٠٠٠)

٣٠٠٠٠ حـ/ المخزون (١٦٠٠٠٠-١٣٠٠٠٠)

إلي مذكورين

٢٨٠٠٠حـ/ استثمارات في الشركة التابعة (٤٠٠٠٠×٧٠/١٠٠)

١٢٠٠٠ حـ/ حقوق الأقلية (٤٠٠٠٠×٣٠/١٠٠)

١-مقارنة الاستثمارات مع مجموع العنصرين

الاستثمارات في الشركة التابعة ٢٧٩٠٠٠

مع

أ) نصيب القابضة في تعديل أصول التابعة ٤٠٠٠٠×٧٠/١٠٠=٢٨٠٠٠

+

ب) نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة

رأسمال أسهم عادية ٢٠٠٠٠٠

علاوة إصدار أسهم عادية ٥٠٠٠٠

أرباح محجوزة ٨٠٠٠٠

٣٣٠٠٠٠×٧٠/١٠٠= ٢٣١٠٠٠

٢٥٩٠٠٠

شهرة محل ٢٠٠٠٠

حيث أن الاستثمارات أكبر من مجموع العنصرين (٢٧٩٠٠٠ - ٢٥٩٠٠٠)

لذلك يجرى قيد التسوية الأتي:

قيد التسوية (قيد تسوية رقم ٢)

٢٠٠٠٠ من حـــ/شهرة المحل

٢٠٠٠٠ إلي حـــ/ استثمارات في الشركة التابعة ب

لاحظ أن : الفرق هنا من حق الشركة القابضة فقط وليس لحقوق الأقلية

قيد الاستبعاد (قيد تسوية رقم ٣)

من مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـــ/ رأسمال الأسهم العادية تابعة

٥٠٠٠٠ حـــ/ علاوة إصدار أسهم عادية

٨٠٠٠٠ حـــ/ أرباح محجوزة

إلي مذكورين

٢٣١٠٠٠ حـــ/ استثمارات في الشركة التابعة (٣٣٠٠٠٠×٧٠/١٠٠)

٩٩٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية (٣٣٠٠٠٠×٣٠/١٠٠)

٤- **قيد المديونية المتبادلة** (قيد تسوية رقم ٤)

٤٠٠٠٠ من حـــ/ الدائنون " أ "

٤٠٠٠٠ إلي حـــ/ المدينون " ب "

** ورقة العمل **

البيان	م.ع القابضة أ	م.ع التابعة ب	التسويات مدين	والاستبعادات دائن	م.ع مجمعة
أصول ثابتة	٤٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	(١)١٠٠٠٠		٦٥٠٠٠٠
استثمارات في الشركة التابعة "ب"	٢٧٩٠٠٠			(١)٢٨٠٠٠ (٢)٢٠٠٠٠ (٣)٢٣١٠٠٠	--
مخزون سلعي	٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	(١)٣٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠
مدينون	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		(٤)٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
نقدية	٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠			١٦٠٠٠٠
شهرة المحل			(٢)٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
	٨٨٩٠٠٠	٥٦٠٠٠٠			١,٠٩٠٠٠٠
رأس مال الأسهم العادية	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠
علاوة إصدار أسهم عادية	١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة	١٥٠٠٠٠				١٥٠٠٠٠
رأس مال السهم العادية		٢٠٠٠٠٠	(٣)٢٠٠٠٠٠		--
علاوة إصدار أسهم عادية		٥٠٠٠٠	(٣)٥٠٠٠٠		--
أرباح محجوزة	٦٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	(٣)٨٠٠٠٠		--
دائنون	٧٤٠٠٠	٩٠٠٠٠	(٤)٤٠٠٠٠		١١٥٠٠٠
التزامات أخرى		٤٠٠٠٠		(١)١٢٠٠٠ (٣)٩٩٠٠٠	١١٤٠٠٠
حقوق الأقلية					١١١٠٠٠
	٨٨٩٠٠٠	٥٦٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	١,٠٩٠٠٠٠

وتظهر الميزانية العمومية المجمعة على الشكل التالي

٦٥٠٠٠٠	أصول ثابتة		حقوق الأغلبية
٢١٠٠٠٠	مخزون سلعي		٥٠٠٠٠٠ رأس مال الأسهم العادية
١٥٠٠٠٠	مدينون		١٠٠٠٠٠ علاوة إصدار اسهم عادية
١٦٠٠٠٠	نقدية	٧٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠ أرباح محجوزة
٢٠٠٠٠	شهرة محل	١١١٠٠٠	حقوق الأقلية
		١١٥٠٠٠	دائنون
		١١٤٠٠٠	التزامات أخرى
١,٠٩٠٠٠٠٠		١,٠٩٠٠٠٠	

تمرين ٣

******** فيما يلي الميزانية العمومية للشركة القابضة أ والشركة التابعة ب في تـاريخ السيطرة في ١٩٩٩/١/١

م.ع قابضة	م.ع تابعة	البيان	م.ع قابضة	م.ع تابعة	البيان
٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	أصول ثابتة	٨٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رأس مـال الأسـهم العادية
٥٠٤٠٠٠		استثمارات فى الشـوكة التابعة			
١٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أصول متداولة	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٥٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	نقدية	٩٤٠٠٠	٧٠٠٠٠	التزامات مختلفة
-	٩٠٠٠٠	اسـتثمارات طويلـة الأجل			
١,٠٩٤٠٠٠	٧٧٠٠٠٠		١,٠٩٤٠٠٠	٧٧٠٠٠٠	

فإذا علمت أن نسبة السيطرة ٨٠% وتاريخ الاقتنـــاء ٩٩/١/١ والقيمـــة الســـوقية للأصول الثابتة في الشركة التابعـــة ٢٦٠٠٠٠ ج وبـــاقي الأصـــول والالتزامـــات مساوية للقيم الدفترية

المطلوب: ١- إجراء القيود التوضيحية ٢- إعداد ورقة العمل

٣- إعداد الميزانية العمومية المجمعة

** الحل **

(١)إثبات التعديلات في قيم أصول التابعة

القيمة السوقية للأصول الثابتة ٢٦٠٠٠٠

القيمة الدفترية للأصول الثابتة ٣٠٠٠٠٠

يوجد نقص في الأصول بـــ ٤٠٠٠٠

٤٠٠٠٠ من حـــ/ الأرباح المحجوزة التابعة

٤٠٠٠٠ إلي حـــ/ الأصول الثابتة

(٢) مقارنة الاستثمارات في الشركة التابعة ٥٠٤٠٠٠

مع

(أ) نصيب القابضة في تعديل أصول التابعة = ٤٠٠٠٠×١٠٠/٨٠=(٣٢٠٠٠)

+

(ب) نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة

رأس المال أسهم عادية ٥٠٠٠٠٠

أرباح محجوزة ٢٠٠٠٠٠

٧٠٠٠٠٠×(١٠٠/٨٠)=٥٦٠٠٠٠

٥٢٨٠٠٠

شهرة سالبة ٢٤٠٠٠

ويتم تخفيض الأصول الثابتة والمتداولة بالشهرة السالبة كما يلي:

القيمة السوقية	أصول ثابتة		أصول متداولة
	٢٦٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
النسبة	٢٦	:	١٠
	١٣	:	٥

قيد التسوية: رقم (٢)

٢٤٠٠٠ من حـــ/ الأرباح المحجوزة (تابعة) تخفض الأصول الثابتة والمتداولة بالشهرة السالبة

إلي مذكورين

١٧٣٣٣ حـــ/الأصول الثابتة(٢٤٠٠٠×١٨/١٣)

٦٦٦٧ حـــ/ الأصول المتداولة (٢٤٠٠٠×١٨/٥)

٣- قيد الاستبعاد رقم (٣)

من مذكورين

٥٠٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال أسهم عادية

١٣٦٠٠٠ حـــ/ أرباح محجوزة (٢٠٠٠٠٠-٤٠٠٠٠-٢٤٠٠٠)

إلي مذكورين

٥٠٤٠٠٠ حـــ/ استثمارات في الشركة التابعة

١٣٢٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية {٥٠٠٠٠٠×(١٠٠/٢٠)=١٠٠٠٠٠}

{١٦٠٠٠٠ × (١٠٠/٢٠) = ٣٢٠٠٠}

١٣٢٠٠٠

- ١٦٠٠٠٠ الأرباح المحجوزة قبل الشهرة السالبة.

ويتم إعداد ورقة العمل كما يلي:

ورقة العمل لإعداد الميزانية المجمعة للشركة القابضة

البيان	شركة قابضة	شركة تابعة	تسويات واستبعادات مدين	تسويات واستبعادات دائن	ميزانية مجمعة
أصول ثابتة	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠		(١) ٤٠٠٠٠ (٢) ١٧٣٣٣	٦٤٢٦٦٧
استثمارات في الشركة التابعة	٥٠٤٠٠٠			٥٠٤٠٠٠ (٣)	--
اصول متداولة	١٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		٦٦٦٧ (١)	٢٣٣٣٣٣
نقدية	٥٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠			٣٣٠٠٠٠
استثمارات طويلة الاجل	--	٩٠٠٠٠			٩٠٠٠٠
مجموع الاصول	١٠٩٤٠٠٠	٧٧٠٠٠٠			١٢٩٦٠٠٠
راس مال الاسهم قابضة	٨٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠ (٣)		٨٠٠٠٠٠
راس مال الاسهم تابعة					--
ارباح محجوزة تابعة	٢٠٠٠٠٠		(١) ٤٠٠٠٠ (٢) ٢٤٠٠٠ (٣) ١٣٦٠٠٠		--
ارباح محجوزة قابضة					٢٠٠٠٠٠
التزامات مختلفة	٩٤٠٠٠				١٦٤٠٠٠
حقوق الاقلية				١٣٢٠٠٠ (٣)	١٣٢٠٠٠
مجموع الخصوم	١٠٩٤٠٠٠	٧٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١٢٩٦٠٠٠

وتظهر الميزانية العمومية المجمعة للشركة القابضة في ١٩٩٩/١/١ كما يلي:

ميزانية العمومية المجمعة للشركة القابضة في ١٩٩٩/١/١

٦٤٢٦٦٧	أصول ثابتة	٨٠٠٠٠٠	رأس المال أسهم عادية
٩٠٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل	٢٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٣٣٣٣٣	أصول متداولة	١٦٤٠٠٠	التزامات مختلفة
٩٠٠٠٠	نقدية	١٣٢٠٠٠	حقوق الأقلية
١٢٩٦٠٠٠		١٢٩٦٠٠٠	

تمرين (٤)

•••••• فيما يلي الميزانية العمومية للشركة القابضة والشركة التابعة في ١٩٩٩/١٢/٣١.

م.ع قابضة	م.ع تابعة	البيان	م.ع قابضة	م.ع تابعة	البيان
٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية
١٢٠٠٠٠	--	استثمارات في الشركة التابعة	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	احتياطيات
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	بضاعة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	دائنون وحسابات دائنة
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	أوراق قبض			
٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	مدينون وحسابات جارية مدينة	٣٠٠٠٠		ربح العام
	١٠٠٠٠	خسائر العام	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	اوراق دفع
٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	

فإذا علمت أن:

١-نسبة سيطرة القابضة ٨٠% في تاريخ الشراء

٢- الاحتياطيات التي كونتها الشركة التابعة قبل الشراء ٥٠٠٠ جنيه

٣- يتضمن رصيد أوراق القبض في التابعة ٥٠٠٠ جنيه عبارة عن مبيعات من التابعة للقابضة.

المطلوب: إعداد الميزانية الموحدة في ٨٥/١٢/٣١ مع إجراء قيود التسوية وتصوير ورقة العمل.

** الحل **

١- في تاريخ الشراء يجب استبعاد عنصرين من :

الشركة القابضة	الشركة التابعة
***** ***	*********
تكلفة الاستثمارات	نصيب القابضة في حقوق التابعة
١٢٠٠٠٠	راس مال الأسهم العادية ٨٠٠٠٠
	+ احتياطيات في تاريخ الشراء ٥٠٠٠
	٨٥٠٠٠

٨٥٠٠٠×٨٠%= ٦٨٠٠٠ جنيه

[١٢٠٠٠٠ - ٦٨٠٠٠] = ٥٢٠٠٠ جنيه

الفرق = ٥٢٠٠٠ يرجع إلي شهرة السيطرة إذن يتم استبعاد تكلفة الاستثمارات وحقوق ملكية التابعة مع ظهور حـ/جديد هو حـ/ شهرة السيطرة.

ويكون قيد التسوية رقم (١) كما يلي:

من مذكورين

٦٤٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة التابعة ٨٠٠٠٠×٨٠%

٤٠٠٠ حـ/ الاحتياطيات (في تاريخ الشراء) ٥٠٠٠ × ٨٠%

٥٢٠٠٠ حـ/ شهرة المحل

١٢٠٠٠٠ إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

٢-استبعاد عناصر العلاقات المتبادلة:

يجب تخفيض أوراق القبض ٥٠٠٠ ج ، أوراق الدفع بمبلغ ٥٠٠٠ ج.

ويكون قيد اليومية (تسوية ٢) كالتالي

٥٠٠٠ من حـــ/ أوراق الدفع (القابضة)

٥٠٠٠ إلي حـــ/ أوراق القبض (التابعة)

٢-تحديد الاحتياطيات التي تخص القابضة (الميزانية الموحدة)

احتياطيات التابعة بالكامل ٥٠٠٠٠

+ نصيب القابضة في احتياطيات التابعة وتحسب كما يلي:

٢٠٠٠٠-٥٠٠٠=١٥٠٠٠×٨٠%= ١٢٠٠٠

٥٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ٦٢٠٠٠ (ميزانية موحدة)

٤- تحديد الربح الذي يخص القابضة (ميزانية موحدة)

ربح القابضة ٣٠٠٠٠

- نصيبها من خسارة التابعة (٨٠٠٠)

(١٠٠٠٠×٨٠%) ٢٢٠٠٠

ويكون قيد التسوية رقم (٣)

٨٠٠٠ من حـــ/ أرباح العام (القابضة)

٨٠٠٠ إلي حـــ/ أرباح التابعة (الخســـائر)

٥-تحديد حقوق الأقلية ←——— من عناصر التابعة

حملة الأسهم الممتازة ××

من حقوق حملة الأسهم العادية

راس مال اسهم عادية ٨٠٠٠٠

احتياطيات ٢٠٠٠٠

- خسارة العام (١٠٠٠٠)

٩٠٠٠٠×٢٠% = ١٨٠٠٠

حقوق الأقلية ——→ ١٨٠٠٠

ويكون قيد التسوية رقم (٤)

من مذكورين

١٦٠٠٠ حـــ/ رأس مال الأسهم العادية ٨٠٠٠٠×٢٠%

٤٠٠٠ حـــ/ الاحتياطيات ٢٠٠٠٠×٢٠%

إلي مذكورين

٢٠٠٠ حـــ/ أرباح التابعة ١٠٠٠٠×٢٠%

١٨٠٠٠ حـــ/ حقوق الأقلية

<u>إعداد الميزانية الموحدة كما يلي:</u>

ميزانية عمومية مجمعة في ١٩٩٩/١/١

٣٠٠٠٠٠	أصول ثابتة	٢٥٠٠٠	راس مال الأسهم العادية
٥٢٠٠٠	شهرة السيطرة	٦٢٠٠٠	احتياطيات
٣٠٠٠٠	بضاعة (٢٠٠٠٠+١٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠	دائنون و حسابات جارية (٣٠٠٠٠+٢٠٠٠٠)
٢٥٠٠٠	أوراق قبض (٢٠٠٠٠+١٠٠٠٠-٥٠٠٠)	٢٢٠٠٠	ربح العام
٦٠٠٠٠	مدينون وحسابات جارية (٤٠٠٠٠+٢٠٠٠٠)	٦٥٠٠٠	أوراق دفع (٤٠٠٠٠+٣٠٠٠٠-٥٠٠٠)
		١٨٠٠٠	حقوق الأقلية
٤٦٧٠٠٠		٤٦٧٠٠٠	

٦- إعداد ورقة العمل وإجراء قيود التسويات والاستبعادات كما يلي

البيان	شركة قابضة	شركة تابعة	تسويات مدين	واستبعادات دائن	ميزانية مجمعة
أصول ثابتة	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠
استثمارات في الشركة التابعة	١٢٠٠٠٠	--		١٢٠٠٠٠ (١)	--
شهرة المحل	--	--	٥٢٠٠٠ (١)		٥٢٠٠٠
بضاعة	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠			٣٠٠٠٠
أوراق قبض	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠			٢٥٠٠٠
مدينون وحسابات جارية	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٥٠٠٠ (١) ٨٠٠٠ (١) ٢٠٠٠ (١)	٦٠٠٠٠
خسائر العام		١٠٠٠٠			--
	٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠			٤٦٧٠٠٠
راس مال القابضة	٢٥٠٠٠٠	--	١٦٠٠٠ (٤)	--	٢٥٠٠٠٠
راس مال التابعة		٨٠٠٠٠	٦٤٠٠٠ (١)		--
احتياطيات	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠ (١)		٦٢٠٠٠
دائنون	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠ (١)		٥٠٠٠٠
أرباح العام	٣٠٠٠٠	--			٢٢٠٠٠
أوراق دفع	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠ (٣) ٥٠٠٠ (٢)		٦٥٠٠٠
حقوق الأقلية	--	--	--	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٤٣٠٠٠	١٤٣٠٠٠	٤٦٧٠٠٠

** الفصل الثالث **

المحاسبة عن نشاط الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة وإعداد ورقة العمل

تخضع العمليات المتبادلة بين الشركتين القابضة والتابعة إلى أسلوبين وهما :

(أ) **أسلوب الشراء** حيث يتم إثبات الاستثمارات في الشركة القابضة في دفاترها ************بتكلفتها الإجمالية على افتراض أن تلك التكلفة تعادل القيمة السوقية العادلة أو القيمة الجارية لصافي أصول الشركة التابعة. ويتم مقارنة تكلفة شراء الاستثمارات والقيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ويتم إثبات الفرق أما في جانب الأصول أو في جانب الخصوم في الميزانية المجمعة حسب كل حالة من الحالات.

(ب) **أسلوب اندماج الحقوق** يتم إدماج حقوق مجموعتين أو أكثر من المساهمين ولا تؤخذ القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة التابعة ويتم تعديل حقوق الملكية على ضوء ما تم سداده في مقابل أسهم رأس المال.لذلك يجب تحديد الأسلوب المستخدم وسنتناول ذلك تفصيلا طبقا لأحكام القانون رقم ٩٥ لسنه ١٩٩٢ وطبقا لقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنه ١٩٩٣ بإصدار اللائحة التنفيذية لهذا القانون وعلى ذلك فإن طريقتين لمعالجة استثمارات الشركة القابضة بالشركة التابعة وهما:

(أ) طريقة الاستثمارات المتغيرة (حقوق الملكية)

(ب) طريقة الاستثمارات الثابتة(أساس التكلفة)

وطبقا لطريقة الاستثمارات المتغيرة (حقوق الملكية) تقوم الشركة القابضة بتعديل قيمة الاستثمار في الشركة التابعة على أساس التغيرات في قيمة الأصول بالشركة التابعة نتيجة مزاولة أعمالها والمقصود بالتغيرات التي تحدث في قيمة هذه

الاستثمارات بعد شرائها واقتنائها وتكون التغيرات في الأربـــاح والخســائر التــي تحققها الشركة التابعة وأي توزيعات للأرباح في الشـــركة التابعــة وتتــأثر هــذه التغيرات في دفاتر الشركة القابضة بصافي أرباح وخسائر التابعة ومقدار كوبونـــات الأرباح التي تقرر الشركة التابعة توزيعها

أما بالنسبة لطريقة الاستثمارات الثابتة (**أساس التكلفة**) حيث تسجل اســتثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة بالتكلفة دون أي تعديلات تطــرأ علـــى القيمــة نتيجة مزاولة التابعة لأعمالها بعد الاقتناء أو السيطرة وتعتبر التوزيعـــات لأربــاح الشركة التابعة على أساس أنها إيرادات للشركة القابضة وتوزيعات الأربـــاح مــن شركات المجموعة عبارة عن معاملات وسيطة يتم إلغاؤها عند إعـــداد الحســابات الختامية المجمعة. ونصيب القابضة في أرباح وخسائر الشركة التابعة بمثابة زيـــادة في حقوق ملكيتها ولا تؤخذ في الاعتبار حتى يتم التخلص من الاستثمار.

ولشرح ذلك نفترض :-

****** اشترت الشركة القابضة (أ) ٨٠% من أسهم الشركة التابعة (ب) بمبلـــغ ٣٢٠٠٠٠٠ جنيه وذلك في ١٩٩٩/١/١ . وقد حققت الشركة القابضة أرباح قابلـــة للتوزيع قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وبفرض أنها وزعت ٢٠٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب: المعالجة المحاسبية فـــي دفـــاتر الشـــركة القابضـــة طبقـــا لطريقتـــي الاستثمارات المتغيرة والاستثمارات الثابتة.

**** الحل ****

أولا: طريقة الاستثمارات المتغيرة (أساس الملكية)

الخطوة الأولي:

١-شراء القابضة لأسهم الشركة التابعة

٣٢٠٠٠٠٠ من حـــ/ استثمارات في التابعة

٣٢٠٠٠٠٠ إلي حـــ/ النقدية بالبنك

الخطوة الثانية:

٣- إثبات حصة القابضة في أرباح التابعة التي تحققت في تاريخ السيطرة

٨٠٠٠٠٠ من حـــ/ استثمارات في التابعة

٨٠٠٠٠٠ إلي حـــ/ الأرباح المحجوزة في الشركة التابعة

يزداد أرباح القابضة وإيراداتها في الحسابات الختامية بحصتها في أرباح التابعــة أي تزيد الاستثمارات بنصيب القابضة في الأرباح

٣- إذا حققت الشركة التابعة خسائر بعد تاريخ السيطرة يحسب نصيب القابضة.

أو : يحدد نصيب القابضة في الخسارة على أساس نسبة السيطرة ويكون القيد:

×× من حـــ/ خسائر الاستثمارات في التابعة

×× أو: حـــ/ الأرباح المحجوزة في الشركة التابعة

×× إلي حـــ/ الاستثمارات في التابعة

الخطوة الثالثة:

٤- إذا قامت الشركة التابعة بتوزيع أرباح يجب تحديد نصيب القابضة فيها.

١٦٠٠٠٠ من حـــ/ كوبونات أرباح موزعة

١٦٠٠٠٠ إلي حـــ/ الاستثمارات في التابعة

١٦٠٠٠٠ من حـــ/ النقدية

١٦٠٠٠٠ إلي حـــ/ كوبونات أرباح موزعة

الخطوة الرابعة تصوير الحسابات

حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

٣٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/البنك ٩٩/١/١ (ثمن الشراء)	١٦٠٠٠٠	من حـ/كوبونات الأرباح
٨٠٠٠٠٠	إلى حـ/أرباح محجوزة أو إلى حـ/ إيرادات الاستثمارات (نصيب القابضة في أرباح التابعة)	××	من حـ/ خسائر الاستثمارات
		٣٨٤٠٠٠٠	رصيد استثمارات (م.ع قابضة)
٤٠٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠٠	

الخطوة الخامسة :تصوير حـ/ أرباح محجوزة

حـ/أرباح محجوزة للقابضة

××	نصيب القابضة في خسائر التابعة إلى حـ/ الاستثمارات في التابعة	××	رصيد من السنة الماضية (أرباح القابضة عن العام الماضي)
	رصيد ميزانية عمومية القابضة (خصوم)	٨٠٠٠٠٠	(نصيب القابضة في أرباح التابعة) حـ/ الاستثمارات في التابعة
٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠	

**** طريقة الاستثمارات الثابتة (أساس التكلفة)**

الخطوة الأولي:

١-شراء القابضة لأسهم الشركة التابعة

٣٢٠٠٠٠٠ من حـ/ استثمارات في التابعة

٣٢٠٠٠٠٠ إلي حـ/ النقدية بالبنك

الخطوة الثانية:

٢-إثبات حصة القابضة في أرباح التابعة التي تحققت في تاريخ السيطرة

لا تجرى أي قيود على أساس أن الاستثمارات ثابتة تظل كذلك دون أي تغيرات في تكلفة الاستثمار في تاريخ الاقتناء

٣- إذا حققت الشركة التابعة خسائر بعد تاريخ السيطرة يحسب نصيب القابضة.

الخطوة الثالثة:

٤- إذا قامت الشركة التابعة بتوزيع أرباح يجب تحديد نصيب القابضة فيها.

١٦٠٠٠٠ من حـ/ كوبونات أرباح موزعة

١٦٠٠٠٠ إلي حـ/ إيرادات الاستثمار

٢٠٠٠٠٠×٨٠% = ١٦٠٠٠٠ جنيه

١٦٠٠٠٠ من حـ/ النقدية

١٦٠٠٠٠ إلي حـ/ كوبونات أرباح موزعة

إذا تم تحصيل قيمة الكوبونات في يوم الإعلان عن توزيع الأرباح يكون القيد بجعل حساب النقدية **مدين** وحساب إيرادات الاستثمار **دائن.**

ويتم تصوير الحسابات كما يلي:

الخطوة الرابعة تصوير الحسابات

حـ/ الاستثمارات

٣٢٠٠٠٠٠	إلي حـ/البنك ٩٩/١/١	٣٢٠٠٠٠٠	رصيد استثمارات (م.ع قابضة)
٣٢٠٠٠٠٠		٣٢٠٠٠٠٠	

حـ/ أرباح محجوزة للقابضة

××	رصيد / (خسارة)	××	رصيد / (ربح)
××	إلي حـ/ أرباح وخسائر (خسارة العام)	××	من حـ/ أرباح وخسائر (ربح العام)
××	حصة القابضة في خسارة التابعة	××	حصة القابضة فى كل ربح التابعة
××	إلي حـ/ حملـة الأسـهم (توزيعـات القابضة)		
	رصيد أخر (أرباح)		رصيد أخر (خسارة)
××		××	

ثم يتم أجراء قيد الاستبعاد الرئيسي

من مذكورين

×× حـ/ رأس مال الشركة التابعة

×× حـ/ أرباح محجوزة الشركة التابعة (١٢/٣١) × ٨٠%

×× إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

من مذكورين

×× حـ/ رأس مال الشركة التابعـة

×× حـ/ أرباح محجوزة الشركة التابعة (أول المدة) × ٨٠%

×× إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

تستبعد أ. محجوزة في بداية المدة ... إذا انخفض في السنة بيانات أخر المـدة يتـم تصوير حـ/ أرباح محجوزة ، استبعاد رصيد أول المدة متمم ثم يتم ترحيـل القيـد إلي ورقة العمل لأعداد م.ع الموحدة (المجمعة).

تمارين محلوله

تمرين (١)

****** في ٩٩/٤/١ اشترت الشركة القابضة (أ) ٨٠% من أسهم الشـــركة (ب) بمبلغ ١٩٠٠٠٠٠ جنيه حيث كانت أرصدة حقوق الملكية للتابعة في تاريخ الشـــراء عبارة عن ١٠٠٠٠٠٠ رأس المال، ٥٠٠٠٠٠ أرباح محجوزة وقـــد حققـــت التابعـــة صافي ربح في نهاية السنة ٤٠٠٠٠٠ جنيه ووزعـــت كوبـــون بمبلـــغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه.أما حقوق ملكية الشركة القابضة (أ) فكانت في تاريخ الشـــراء عبـــارة عـــن ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال،١٠٠٠٠٠٠ أرباح محجوزة وحققت خسارة عن الســـنة ٥٠٠٠٠٠ ج ، ولم توزع كوبونات، وكانت الالتزامات لكـــل مـــن الشـــركة أ، ب ١٥٠٠٠٠٠،١٠٠٠٠٠٠ على التوالي وأصول كلا منها ؟؟

المطلوب: ١- تصوير الحسابات لتحديد أرصدة آخر المدة

٢- إعداد ورقة العمل اللازمة في ٩٩/١٢/٣١ علما بأن الشركة تستخدم طريقة الاستثمارات المتغيرة

** الحل **

طريقة الاستثمارات المتغيرة

البيانات المعطاة في التمرين هي بيانات أول المدة ويجب تصوير الحسابات لتحديد أرصدة أخر المدة ثم إجراء قيد الاستبعاد ثم إعداد ورقة العمل:

١-تصوير الحسابات لتحديد أرصدة آخر المدة:

حـــ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

١٩٠٠٠٠٠	إلي حـــ/ البنك	٢٠٠٠٠٠	حصة القابضة في التوزيعات من التابعة (حساب توزيعات القابضة) ٢٥٠٠٠٠×٨٠%
٢٤٠٠٠٠	حصة القابضة في كل ربح التابعة أرباح محجوزة ٤٠٠٠٠٠×٨٠%×١٢/٩	١,٩٤٠٠٠٠	رصيد أخر المدة (م.ع للقابضة)
٢١٤٠٠٠٠		٢١٤٠٠٠٠	

حـ/أرباح محجوزة للقابضة

٥٠٠٠٠٠	إلي حـ/أرباح وخسائر (خسارة العام)	١٠٠٠٠٠٠	رصيد ١/١ (ربح)
٧٤٠٠٠٠	رصيد أخرالعام	٢٤٠٠٠٠	من حـ/ الاستثمارات حصة القابضة في كل ربح التابعة ١٢/٩×%٨٠×٤٠٠٠٠٠
١٢٤٠٠٠٠		١٢٤٠٠٠٠	

١)يلاحظ أن الشراء تم في ١٩٩٩/٤/١ وأن الحسابات يتم إعدادها في ١٩٩٩/١٢/٣١ أي أن نصيب الشركة القابضة في أرباح التابعة هي عن فترة ٩ شهور فقط فالأرباح التي حققتها التابعة ٤٠٠٠٠٠ نصيب القابضة منها ٨٠% × (١٢/٩) = ٢٤٠٠٠٠ جنيه بجعل حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة مدين وحساب الأرباح المحجوزة للشركة القابضة دائن .

٢) التوزيعات التي قامت بها الشركة القابضة يكون للشركة التابعة ٨٠% و لا تحسب على أساس الفترة الزمنية .

حـ/ أرباح محجوزة للتابعة

٢٥٠٠٠٠	إلي حـ/ حملة الأسهم (توزيعات القابضة)	٥٠٠٠٠٠	رصيد / (ربح)
٦٥٠٠٠٠	رصيد أخر العام (أرباح) ميزانية عمومية	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر (ربح العام)
٩٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠	

الخطوة الثانية:

٢- قيد الاستبعاد رقم (١)

من مذكورين

٨٠٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال التابعة ١٠٠٠٠٠٠×٨٠%

٥٢٠٠٠٠ حـــ/ أرباح محجوزة ٦٥٠٠٠٠×٨٠%

١,٣٢٠٠٠٠ إلى حـــ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

٢-إعداد ورقة العمل تمهيدا لإعداد الميزانية المجمعة

البيان	م.ع للقابضة	م.ع للتابعة	الاستبعادات		م.ع موحدة (مجمعة)	
			مدين	دائن	أصول	خصوم
أصول (متمم)	٢٣٠٠٠٠٠	٢,٦٥٠٠٠٠			٤٩٥٠٠٠٠	
الاستثمارات في التابعة	١٩٤٠٠٠٠			١٣٢٠٠٠٠٠(١)	٦٢٠٠٠٠	
مجموع الأصول	٤,٢٤٠٠٠٠	٢,٦٥٠٠٠٠				
رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠(١)			٢,٢٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٧٤٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠(١)			٨٧٠٠٠٠
التزامات	١,٥٠٠٠٠٠	١,٠٠٠٠٠٠				٢,٥٠٠٠٠٠
مجموع الخصوم	٤,٢٤٠٠٠٠	٢,٦٥٠٠٠٠	١٣٢٠٠٠٠	٥,٥٧٠٠٠٠	٥,٥٧٠٠٠٠	٥,٥٧٠٠٠

(١)نحصل على الأصول لكلا من الشركتين كمتمم حسابي لمجموع الخصوم ومجموع الأصول

(٢) طبقا لطريقة الاستثمارات المتغيرة المستخدمة في حل هذا التمرين فإن الشركة القابضة تجرى أي تعديلات على تكلفة الاستثمارات في الشركة التابعة بما تحققه الشركة التابعة من أرباح أو خسائر بعد تاريخ الاقتناء أو السيطرة وكذلك الأرباح التي تحققها الشركة التابعة على أساس نسبة السيطرة وحساب الاستثمارات في الشركة التابعة الموضح بهذا التمرين يوضح التغيرات التي طرأت على ذلك الاستثمار فقد كانت عند الشراء ١٩٠٠٠٠٠ جنيه أصبحت

في نهاية العام ١٩٤٠٠٠٠ جنيه . كذلك تتأثر التسويات الخاصة بحساب الاستثمارات في الشركة التابعة بكوبونات الأرباح التي تقرر توزيعها. ويمكن إعادة حل التمرين السابق على أساس طريقة الاستثمار الثابتة.

تمرين (٢)

******* بفرض أعطى نفس البيانات السابقة المطلوب إعادة حل التمرين باستخدام طريقة الاستثمارات الثابتة.

** الحل **

٣-تصوير الحسابات لتحديد أرصدة آخر المدة:

حـ/ الاستثمارات

١٩٠٠٠٠٠	إلي حـ/ البنك	١٩٠٠٠٠٠	رصيد (م.ع للقابضة)
١٩٠٠٠٠٠		١٩٠٠٠٠٠	

حـ/أرباح محجوزة للقابضة

٥٠٠٠٠٠	إلي حـ/أرباح وخسائر(خسارة العام)	١٠٠٠٠٠٠	رصيد ١/١ (ربح)
٧٠٠٠٠	رصيد أخر المدة	٢٠٠٠٠٠	حصة القابضة في توزيعات التابعة ٢٥٠٠٠٠×٨٠%
١,٢٠٠٠٠٠		١,٢٠٠٠٠٠	

حـ/ أرباح محجوزة للتابعة

٢٥٠٠٠٠	إلي حـ/ حمله الأسهم (توزيعات القابضة)	٥٠٠٠٠٠	رصيد ١/١ (ربح)
٦٥٠٠٠٠	رصيد أخر المدة	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ أ.خ (ربح العام)
٩٠٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠	

طبقا لطريقة الاستثمارات الثابتة فان استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة تعتبر كاستثمارات طويلة الأجل تسجل بتكلفة الشراء و لا يحدث عليها أي تغيرات نتيجة لزيادة الأرباح الموزعة، حيث يتم إثبات حصة القابضة في توزيعات الأرباح الخاصة بالشركة التابعة على أنها إيرادات للقابضة وليست زيادة في الاستثمارات كما في طريقة الاستثمارات المتغيرة. وعلى ذلك فإن التوزيعات للأرباح بين شركات المجموعة طبقا لطريقة الاستثمارات الثابتة هي معاملات وسيطة يتم استبعادها عند إعداد الحسابات الختامية المجمعة. وحصة القابضة في أرباح وخسائر التابعة هي زيادة في حقوق ملكيتها ولا توخذ في الاعتبار حتى يتم التخلص من الاستثمارات.

الخطوة الثانية:

٢- قيد الاستبعاد رقم (١)

من مذكورين

٨٠٠٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة التابعة ١٠٠٠٠٠٠×٨٠%

٤٠٠٠٠٠ حـ/ أرباح محجوزة التابعة (بداية) ٥٠٠٠٠٠×٨٠%

١٢٠٠٠٠٠ إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

حقوق الأقلية قيد رقم (٢)

من مذكورين

٢٠٠٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة التابعة ١٠٠٠٠٠٠×٢٠%

١٠٠٠٠٠ حـ/ الأرباح المحجوزة الشركة التابعة ٥٠٠٠٠٠×٢٠%

٣٠٠٠٠٠ إلي حـ/ حقوق الأقلية

الخطوة الثالثة:

٣- إعداد ورقة العمل

البيان	م.ع للقابضة	م.ع للتابعة	الاستبعادات		م.ع موحدة (مجمعة)	
			مدين	دائن	أصول	خصوم
أصول	٢٣٠٠٠٠٠	٢,٦٥٠٠٠٠٠			٤٩٥٠٠٠٠	
الاستثمارات	١٩٠٠٠٠٠			(١)١٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	
	٤,٢٠٠٠٠٠٠	٢,٦٥٠٠٠٠٠				
رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	(١)٨٠٠٠٠٠ (٢)٢٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٧٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	(١) ٤٠٠٠٠٠ (٢) ١٠٠٠٠٠			٨٥٠٠٠٠
التزامات	١,٥٠٠٠٠٠٠	١,٠٠٠٠٠٠٠				٢٥٠٠٠٠٠
حقوق الأقلية				(١) ٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
	٤,٢٠٠٠٠٠٠	٢٦٥٠٠٠٠			٥,٦٥٠٠٠٠٠	٥,٦٥٠٠٠٠٠

لاحظ أن : البيانات المعطاة في التمرين السابق م.ع في بداية المدة .

ويتطلب حل التمرين ثلاث خطوات كما يلي:

١) تصوير الحسابات

٢) قيد الاستبعاد

٣) إعداد ورقة العمل

أما إذا كان معطى في التمرين بيانات أخر المدة إذن الحل يتطلب ما يلي:

١) قيد الاستبعاد

٢) ورقة العمل

٢- قيد الاستبعاد

•••••••••••

من مذكورين

×× حـــ/ رأس المال

×× حـــ/ أرباح محجوزة

×× إلي حـــ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

أما إذا كان هناك أرباح محجوزة سالبة (خسائر مرحلة) يكـــون قيـــد الاســـتبعاد كالأتي:

×× من حـــ/ رأس المال

إلي مذكورين

×× حـــ/ أرباح محجوزة (خسارة)

×× حـــ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

تمرين (٣) فيما يلي أصول وخصـــوم الشـــركات (أ)، (ب)، (ج)،(د) ١٢/٣١/ ******** ٩٩.

البيان	(أ) جنيه	(ب) جنيه	(ج) جنيه	(د) جنيه
الاستثمار في شركة (ب)	٩٠٠٠٠			
الاستثمار في شركة (ج)	١٦٠٠٠٠			
الاستثمار في شركة (د)	٩٠٠٠٠			
أصول أخرى	٣١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
مجموع الأصول	٦٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
رأس المال (أسهم عادية)	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
أربــاح محتجــزة أو خســـائر مرحلة	١٠٠٠٠٠	(١٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠	(٣٥٠٠٠)
خصوم مختلفة	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠
مجموع الخصوم	٦٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠

فإذا علمت أن :

أولاً: اشترت الشركة (أ) في أول يناير ١٩٩٩ ٨٠% من أسهم رأس مال الشركة (ب)، ٩٥% من أسهم رأس مال الشركة (ج)، ٨٠% من أسهم رأس مال الشركة (د). وتعالج الشركة (أ) حساب الاستثمار في كل من الشركتين (ب)،(د) وفقاً لطريقة الاستثمارات الثابتة، بينما تعالج حساب الاستثمار في الشركة (ج) وفقاً لطريقة الاستثمارات المتغيرة.

ثانياً: بيان صافي الدخل و (الخسارة)، وكوبونات الأرباح المعلنة والتي تم تسجيلها وترحيلها إلي الحسابات المعنية عن عام ١٩٩٩ كالآتي:

	صافي الدخل أو (الخسارة)	كوبونات الأرباح المعلنه
الشركة (أ)	٣٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠ جنيه
الشركة (ب)	٢٥٠٠٠ جنيه	------
الشركة (ج)	١٥٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
الشركة (د)	(٤٠٠٠) جنيه	-----

والمطلوب: تصوير ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية المجمعة للشركات الثلاث في ٣١ديسمبر ١٩٩٩.

** الحل **

الخطوة الأولي:

طالما أعطى البيانات في ١٢/٣١ وهو نفسه تاريخ إعداد الميزانية إذن لا داعي لإجراء قيود اليومية.فقط يتم إجراء قيود الاستبعاد وهي:

الشركة ب

طريقة الاستثمارات الثابتة

∴ يتم الاستبعاد أ. محجوزة في تاريخ الشراء ١/١ لذلك يجب تحديد رصيد أول المدة لها من خلال تصوير حـ/ أ. محجوزة

الشركة ج

طريقة الاستثمارات المتغيرة

∴ يتم الاستبعاد أ. محجوزة في نهاية المدة.

∴ لا مشاكل

الشركة د

طريقة الاستثمارات الثابتة

∴ يتم الاستبعاد أ. محجوزة في تاريخ الشراء

∴ يجب تحديد رصيد أول للأرباح المحجوزة من خلال تصوير الحساب

يتطلب تصوير حساب أرباح محجوزة للشركة (ب) كما يلي:

حـ/ أرباح محجوزة للشركة (ب)

٣٥٠٠٠	رصيد أول المدة	٢٥٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر (ربح)
		١٠٠٠٠	رصيد اخر المدة (خسارة)
٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	

كما يتطلب تصوير حـ/ أرباح محجوزة للشركة (ء) كما يلي:

حـ/ أرباح محجوزة الشركة (د)

٤٠٠٠٠	إلي حـ/ أرباح وخسائر (خسارة)	٥٠٠٠	رصيد أول الفترة (متمم)
		٣٥٠٠٠	رصيد اخر المدة
٤٠٠٠٠		٣٥٠٠٠	

أولا: الاستثمارات في الشركة التابعة (ب)

تتبع الشركة طريقة الاستثمارات الثابتة وطبقاً لهذه الطريقة لا تتأثر الاستثمارات بالأرباح الناتجة عن عمليات الشركة التابعة ورصيد الأرباح المحتجزة للشركة (ب) الظاهر بالميزانية في ١٩٩/١٢/٣١ تمثل رصيد آخر الفترة لذلك يجب تحديد رصيد أول الفترة للأرباح المحجوزة في الشركة (أ) كما يلي :

رصيد أول الفترة (غير معلوم)	٠٠٠٠
+ أرباح العام	٢٥٠٠٠
- رصيد آخر الفترة (خسارة)	١٠٠٠٠
رصيد أول الفترة للأرباح المحجوزة	(٣٥٠٠٠)

معنى ذلك أن رصيد أول الفترة خسارة ٣٥٠٠٠ نخصم منها أرباح ٢٥٠٠٠ جنيه والباقي ١٠٠٠٠ تمثل الخسارة آخر العام.

وحيث أن الشركة (أ) القابضة تمتلك ٨٠% من رأس مال الشركة (ب) لذلك فإن نصيبها من الخسارة ٣٥٠٠٠ × ٨٠% = ٢٨٠٠٠ جنيه وبالتالي نجرى قيد الاستبعادات رقم (١) الأتي:

٨٠٠٠٠ من حـ/ رأس مال الشركة التابعة (ب) ١٠٠٠٠٠×٨٠%

إلي مذكورين.

٢٨٠٠٠ حـ/ خسائر مرحلة

٥٢٠٠٠ حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (ب)

ثانياً : الاستثمارات في الشركة التابعة (جـ)

تتبع الشركة طريقة الاستثمارات المتغيرة حيث يتم تأثير الاستثمارات بأي أرباح توزعها التابعة لذلك لا يستدعى الأمر معرفة حـ/ الأرباح المحتجزة أول الفترة. ومن آخر الفترة يتم إجراء قيد التسوية رقم (٢) الأتي:

من مذكورين

٩٥٠٠٠ حـ/ رأس مال الشركة التابعة (جـ) ١٠٠٠٠٠ × ٩٥%

٣٨٠٠٠ حـ/ الأرباح المحجوزة للتابعة (جـ) ٤٠٠٠٠ ×٩٥%

١٣٣٠٠٠ إلي حـ/ الاستثمارات في الشركة التابعة

ثالثا: الاستثمارات في الشركة التابعة (ء)

تتبع الشركة طريقة الاستثمارات الثابتة ويجب تحديد رصيد الأرباح المحتجزة أول العام ويتم ذلك بتصوير حـ/ الأرباح المحتجزة للشركة (جـ)

وذلك كما يلي:

رصيد أول الفترة (غير معلوم)	٠٠٠٠
+ خسارة العام	(٤٠٠٠٠)
− رصيد آخر الفترة (أرباح)	٣٥٠٠٠
رصيد أول الفترة للأرباح المحجوزة	٥٠٠٠

أي أن رصيد أول الفترة أرباح ٥٠٠٠ جنيه بإضافة الخســـائر (٤٠٠٠٠) يصبــح الرصيد آخر المدة ٣٥٠٠٠ جنيه ونصيب الشركة القابضة من هـــذا الرصيــد أول الفترة ٨٠% × ٥٠٠٠ جنيه أي ٤٠٠٠ ويجرى قيد الاستبعاد رقم (٣) الأتي:

من مذكورين

٨٠٠٠٠ حـــ/ رأس مال الشركة التابعة (ء) ١٠٠٠٠٠ × ٨٠%

٤٠٠٠ حـــ/ أرباح محجوزة (ء) ٥٠٠٠× ٨٠%

٨٤٠٠٠ إلي حـــ/ الاستثمارات في الشركة التابعة (ء)

الخطوة الثالثة: إعداد ورقة العمل

البيان	ميزانية عمومية				الاستبعادات		م.ع موحدة (مجمعة)
	أ	ب	ج	د	مدين	دائن	
استثمارات في ب	٩٠٠٠٠					٥٢٠٠٠ (١)	٣٨٠٠٠
استثمارات في ج	١٦٠٠٠٠					(٢)١٣٣٠٠٠	٢٧٠٠٠
استثمارات في د	٩٠٠٠٠					(٣)٨٤٠٠٠	٦٠٠٠
أصول أخرى	٣١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٦٥٠٠٠
مجموع الأصول	٦٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠			٧٢١٠٠٠
رأس مال أسهم أ	٥٠٠٠٠٠						٥٠٠٠٠٠
رأس مال أسهم ب		١٠٠٠٠٠			(١)٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠
رأس مال أسهم ج			١٠٠٠٠٠		(٢)٩٥٠٠٠		٥٠٠٠
رأس مال أسهم د				١٠٠٠٠٠	(٣)٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
أرباح محجوزة أ	١٠٠٠٠٠						١٠٠٠٠٠
أرباح محجوزة ب		(١٠٠٠٠)				(١)٢٨٠٠٠	١٨٠٠٠
أرباح محجوزة ج			٤٠٠٠٠			(٢)٣٨٠٠٠	٢٠٠٠
أرباح محجوزة د				(٣٥٠٠٠)			(٣٩٠٠٠)
خصوم مختلفة	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠			٩٥٠٠٠
مجموع الخصوم	٦٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٢٩٧٠٠٠	٢٩٧٠٠٠	

تظهر الميزانية العمومية المجمعة في ٩٩/١٢/٣١ كما يلي:

الشركة القابضة (أ)

	الأصول		الخصوم
٦٥٠٠٠	اصول ثابتة	٥٠٠٠٠٠	رأس المال
	استثمارات في شركات تابعة	١٠٠٠٠٠	ارباح محجوزة
	٣٨٠٠٠ شركة ب		حقوق الأقلية
	٢٧٠٠٠ شركة ج	٢٠٠٠٠	رأس مال (ب)
	٦٠٠٠ شركة ء	١٨٠٠٠	ارباح محجوزة (ب)
٧١٠٠٠		٥٠٠٠	رأس مال (ج)
		٢٠٠٠	أرباح محجوزة (ج)
		٢٠٠٠٠	رأس مال (ء)
		(٣٩٠٠٠)	أرباح محجوزة (ء)
		٩٥٠٠٠	خصوم متداولة
٧٢١٠٠٠		٧٢١٠٠٠	

تمارين الباب الثاني
الشركات القابضة والتابعة

التمرين الأول

في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة القابضة لتسويق السلع الاستهلاكية الشركة العربية المتحدة للغزل والنسيج بالإسكندرية وتم شراء أسهم رأس المال بالكامل وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة القابضة والشركة التابعة في ١٩٩٨/١٢/١٣ .

الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان
١٥,٠٠٠,٠٠٠	١١,٠٠٠,٠٠٠	أراضي	٢١٥,٠٠٠,٠٠٠	٥٥,٠٠٠,٠٠٠	رأس المال
٨٥,٠٠٠,٠٠٠	١٤,٠٠٠,٠٠٠	مباني	٣٥,٠٠٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠,٠٠٠	أرباح محجوزة
١١٨,٠٠٠,٠٠٠	٦٢,٠٠٠,٠٠٠	الآلات	٤٥,٠٠٠,٠٠٠	١٥,٠٠٠,٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٨٢٠٠٠,٠٠٠	١٣,٠٠٠,٠٠٠	الأصول الأخرى	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠	خصوم متداولة
٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠	

المطلوب: إعداد **الميزانية** العمومية المجمعة للشركة القابضة في تاريخ الاقتناء ١٩٩٩/١/١ وذلك باستخدام:

أ- ورقة العمل للميزانية العمومية المجمعة في ١٩٩٩/١/١

ب- الميزانية العمومية المجمعة في ١٩٩٩/١/١

إذا علمت أن الأصول الأخرى تشمل استثمارات في الشركة التابعة والنقدية بالبنك وذلك في ميزانية الشركة القابضة.

التمرين الثاني:

ـــــــــــــــ في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة القابضة للغزل والنسيج والملابس الجاهزة ٧٠% من أسهم شركة بيع المصنوعات المصرية وقد كانت الميزانية العمومية للشركتين في نفس التاريخ كما يلي:

الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان	الشركة القابضة	الشركة التابعة	البيان
٣٠,٠٠٠,٠٠٠	٣٣,٠٠٠,٠٠٠	أراضي	٤٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	رأس المال
١٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٢,٠٠٠,٠٠٠	مباني (صافي)	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠,٠٠٠	احتياطيات
٢٣٦,٠٠٠,٠٠٠	١٨٦,٠٠٠,٠٠٠	الآلات(صافي)	٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠,٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٤٥,٠٠٠,٠٠٠	--	استثمارات في الشركة التابعة	٨٠,٠٠٠,٠٠٠	٣٤,٠٠٠,٠٠٠	قروض طويلة الأجل
١١٤,٠٠٠,٠٠٠	١٦٦,٠٠٠,٠٠٠	أصول متداولة أخرى	١٢٠,٠٠٠,٠٠٠	١١٦,٠٠٠,٠٠٠	خصوم متداولة
٥,٠٠٠,٠٠٠	٧٣,٠٠٠,٠٠٠	نقدية بالصندوق			
٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠		٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠	

فإذا علمت أن القيمة الاسمية للسهم بالشركة التابعة ١٠ جنيه **فالمطلوب :**

١-إعداد الميزانية المجمعة في تاريخ الشراء

٢- إعداد ورقة عمل الميزانية المجمعة للشركة القابضة في تاريخ السيطرة

٣- تحديد عدد الأسهم التي تمتلكها الشركة القابضة بالشركة التابعة

التمرين الثالث:

ـــــــــــــــ **(سيطرة الشركة القابضة سيطرة كاملة على شركتين تابعتين)**

في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة القابضة للصناعات الهندسية رأس مال شركتي النيل للهندسة العمومية والنصر للمطروقات وتظهر الميزانية العمومية للشركة القابضة والشركتين التابعتين في تاريخ السيطرة كما يلي:

ميزانية عمومية في ١٩٩٩/١/١

الشركة القابضة للصناعات الهندسية	الشركة التابعة النيل للهندسة	الشركة التابعة النصر للمطروقات	البيان	الشركة القابضة للصناعات الهندسية	الشركة التابعة النيل للهندسة	الشركة التابعة النصر للمطروقات	البيان
			أصول ثابتة				حقوق الملكية
١٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	أراضي	٤٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	مباني	٥٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	احتياطيات
٣٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	الالآت	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	أرباح محجوزة
			استثمارات مالية				
٣٠٠٠٠٠٠			شركة النيل	٦٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٢٠٠٠٠٠٠			شركة النصر				
			أصول متداولة				
٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	مخزون				خصوم متداولة
٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	مدينون	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	دائنون
١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	نقدية				
١٢٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	

المطلوب: إعداد الميزانية العمومية المجمعة للشركة القابضة في ظل الالتزامات الآتية وذلك باستخدام ورقة العمل:

١-شراء الشركة القابضة لجميع أسهم الشركتين التابعتين

٢- شراء الشركة التابعة لجميع أسهم شركة النيل و ٨٠% من أسهم شركة النصر للمطروقات بمبلغ ١٦ مليون جنيه

التمرين الرابع: (إعداد الميزانية العمومية المجمعة للشركة القابضة في حالة الاستثمار في الشركات التابعة والشركات الشقيقة)

في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة القابضة للصناعات الكيماوية الأسهم في الشركات الآتية:

البيان	الشركة العامة للتجارة والكيماويات	شركة الأسمنت	شركة قنا لتكس
عدد الأسهم	٢٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
القيمة الاسمية للسهم	١٠٠	١٠٠	١٠٠
ثمن الشراء	١٠٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠

وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة القابضة والشركات الأخرى كما يلي:

أولاً: جانب الأصول القيمة بالألف جنيه

البيان	القابضة للصناعات الكيماوية	العامة للتجارة والكيماويات	الأسمنت	قنا لتكس
أصول ثابتة				
أراضي	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
مباني	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
الالآت	٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠
استثمارات مالية				
الشركة العامة للتجارة	٥٠٠٠٠٠			
شركة الأسمنت	٣٧٥٠٠٠			
شركة قنا لتكس	١٢٠٠٠٠			
أصول متداولة				
مخزون	٦٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
مدينون	٣١٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠
نقدية	٢٥٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
	٣٢٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٦٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

ثانياً : جانب الخصوم

البيان	قنا لتكس	الأسمنت	العامة للتجارة والكيماويات	القابضة للصناعات الكيماوية
رأس المال	٤٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
احتياطيات	--	١٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
أرباح محجوزة	--	٩٣٧٥٠	١٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠
قروض طويلة الأجل	٨٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
خصوم متداولة				
دائنون	٢٠٠٠٠	٣١٢٥٠	٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠	٦٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠٠

المطلوب: إجراء التسويات اللازمة لإعـــداد الميزانيـــة العموميـــة المجمـــعة فـــي ١٩٩٩/١/١ .

٢- إعداد ورقة العمل للميزانية المجمعة للشركة القابضة والشركات التابعة لها.

٣-إجراء قيود لتسوية الحسابات بالشركة القابضة

٤- تصوير الميزانية العمومية المجمعة في شكل قائمة للشركة القابضة.

التمرين الخامس:

ــــــــــــــ (زيادة الاستثمارات عن القيمة الدفترية)

في ١٩٩٩/١/١ اشترت الشركة القابضة للتشييد والتعمير جميع رأســـمال شـــركة المعادى للإسكان وذلك بسعر يزيد ٢٠% عن حقوق الملكية في الشركة الأخـــيرة. وقد قدمت إليك الميزانية العمومية للشركة القابضة والشركة التابعة في ١٩٩٩/١/١ تاريخ الاقتناء.

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١/١ (القيمة بالألف جنيه)

الشركة القابضة للتشييد والتعمير	شركة المعادى للإسكان (التابعة)	البيان	الشركة القابضة للتشييد والتعمير	شركة المعادى للإسكان (التابعة)	البيان
٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	أراضي	٢٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	رأس المال المدفوع
٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	مباني إنشاءات وطرق	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	احتباطيات
١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	الآلات و المعدات	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٦٠٠٠٠		استثمارات في شركات تابعة.			
٢٠٠٠٠		استثمارات في شركات شقيقة	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل
			٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	دائنون
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	المخزون			
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	المدينون			
٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠	نقدية بالصندوق			
٣٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠		٣٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	

المطلوب: ١- إعداد ورقة عمل الميزانية المجمعة للشركتين القابضة و التابعة فـي تاريخ السيطرة ١٩٩٩/١/١.

٢-إعداد التسويات اللازمة مع إجراء قيود اليومية الواجب على الشركة القابضة إعدادها.

٣- تصوير الميزانية المجمعة في شكل تقرير.

التمرين السادس

(سيطرة الشركة القابضة سيطرة جزئية مع سداد قيمة أقل من تكلفة الاستثمار)

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة القابضة للنقل البحري ٣٠٠٠٠٠ سهم من أسهم شركة ترسانة الإسكندرية بسعر ١٢٠ جنيه للسهم والقيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنيه وفيما يلي الميزانية العمومية للشركتين القابضة والتابعة في تاريخ الشراء.

الميزانية العمومية للشركتين القابضة والتابعة (القيمة بالألف جنيه)

الشركة القابضة للنقل البحري	شركة ترسانة الإسكندرية (التابعة)	البيان	الشركة القابضة للنقل البحري	شركة ترسانة الإسكندرية (التابعة)	البيان
١٤٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	أراضي	٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	رأس المال المدفوع
١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	مباني إنشاءات			القيمة الاسمية ١٠ ج
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الآلات و المعدات	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	احتياطيات
٣٦٠٠٠٠		استثمارات في شركة	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	أرباح محجوزة
		تابعة.	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	علاوة إصدار
		أصول متداولة			
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المخزون	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	المدينون	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	دائنون
٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	نقدية بالصندوق			
١٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	

المطلوب: - إعداد ورقة عمل الميزانية المجمعة للشركتين القابضة والتابعة في تاريخ السيطرة ١/١/١٩٩٩.

٢-إعداد التسويات اللازمة مع إجراء قيود اليومية التي تقوم بها الشركة القابضة .

التمرين السابع:

في ١/١/١٩٩٩ اشترت الشركة القابضة للغزل والنسيج والملابس الجاهزة الشركات التابعة لها كما يلي:

١-شركة الدلتا لحلج الأقطان عدد ١٥٠٠٠ سهم.

٢- شركة القاهرة للأقطان عدد ٢٤٠٠ سهم

٣- شركة بيوت الأزياء الراقية عدد ٤٥٠٠ سهم بسعر ١٠٠ ج للسهم

٤- شركة بيع المصنوعات المصرية عدد ٢٧٠٠ بالقيمة الاسمية للسهم.

وذلك بالشروط الموضح قرين كل منها وقد أعطي لك الميزانيات العموميـــة لكـــل شركة في تاريخ الاقتناء والتي تظهر كما يلي:

الشركة القابضة	الشركة التابعة (١)	الشركة التابعة (٢)	الشـــــركة التابعة(٣)	الشـــــركة التابعة(٤)	
٣٧٢٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	أصول ثابتة
					استثمارات مالية
٣٠٠٠٠٠					شركة(١)
٤٠٨٠٠٠					شركة(٢)
٤٥٠٠٠٠					شركة(٣)
٢٧٠٠٠٠					شركة(٤)
٤٥٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	٣٤٥٠٠٠	٥٢٥٠٠٠	أصول متداولة
٢٢٥٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	

الشركة القابضة	الشركة التابعة (١)	الشركة التابعة (٢)	الشـــــركة التابعة(٣)	الشـــــركة التابعة(٤)	
١٠٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	رأس المـــــال المدفوع
٣٠٠٠٠٠	--	--	--	٧٥٠٠٠	رأس مـــال أســـهم ممتازة
٤٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٠٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	احتياطيات
				٣٠٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٤٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	--		
				٢٢٥٠٠٠	خصوم متداولة
٢١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠		
٢٢٥٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٥٢٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	

فإذا علمت أن: ١- القيمة الاسمية للأسهم العادية في الشركات التابعة ١٠٠ جنيه فيما عدا شركة بيوت الأزياء الحديثة فالقيمة الاسمية للسهم ٥٠ جنيه.

٢- القيمة الاسمية للأسهم الممتازة ١٠٠ جنيه.

٣- الاحتياطيات والأرباح المحجوزة لشركات التابعة على حملة الأسهم العادية

المطلوب: ١- إجراء التسويات اللازمة لإعداد الميزانية المجمعة للشركة القابضة في تاريخ الاندماج

٢- إعداد ورقة العمل المجمعة في ١٩٩٩/١/١

٣- تصوير الميزانية المجمعة في شكل تقرير في ١٩٩٩/١/١.

المراجع العربية

٩-د. أحمد بسيوني المحاسبة المالية لشركات الأشخاص دار الرشاد للطباعة ١٩٨٢ إسكندرية

١٠- د. عبد الحى مرعى د. أحمد رجب " أصول محاسبة الشركات " الدار الجامعية للنشر ١٩٨٧.

١١- د. عمر حسن ، د. أحمد رجب محاسبة الشركات قسم المحاسبة كلية التجارة ١٩٨٩ .

١٢- د. كمال الدهراوى ، د. محمد السيد سرايا المحاسبة المالية المتقدمة قسم المحاسبة كلية التجارة ١٩٩٦

١٣- د. وصفي عبد الفتاح المحاسبة المالية المتقدمة الاندماج وكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة بالشركات القابضة كلية التجارة ١٩٩٨

١٤- القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ (قانون شركات قطاع الأعمال العام)

(الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية القاهرة ١٩٩٥)

١٥- القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ قانون سوق رأس المال

(الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية القاهرة ١٩٩٥)

١٦- قانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ٣ لسنة ١٩٩٨

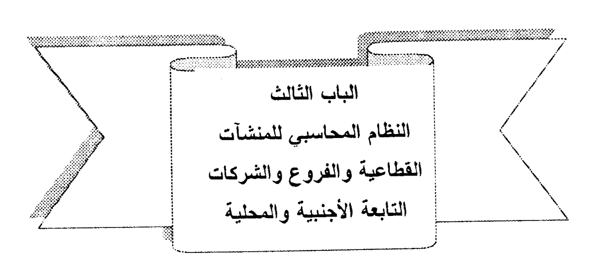
(الوقائع المصرية)

المراجع الاجنبية:

(1) Financial A ccounting Standards Board (FASB) Acounting Standatds No 12, December,1995.

(2) Accounting Principles Board No 188 open on No 16 (ASCPA) 1971.1987.

(3) Huefner, R. and largay J., Advances Financial Accounting , Drden Press, New Yourk AICPA, 1986.


الباب الثالث
النظام المحاسبي للمنشآت
القطاعية والفروع والشركات
التابعة الأجنبية والمحلية

الفصل الأول

النظام المحاسبي للمنشآت القطاعية

تختلف درجة نفعية المعلومات المحاسب. ففي متجر تجزئة له خمسة أقسام من الأفضل أن نعرف أن المتجر قد حقق ١٠٠٠٠ جنيه مجمل ربح عن ألا نعرف أي شيء. ورقم ١٠٠٠٠ جنيه مجمل ربح لسوء الحظ لا يعطي لمالك المشروع القدرة على التعرف على النشاط الذي يجب رقابته بطريقة فعالة. وما له قيمة هو معرفة قيمة إجمالي الربح أو الخسارة لكل قسم. وبافتراض أن إجمالي الربح أو الخسارة للأقسام كانت كما يلي :

القسم	مجمل الربح جنيه	مجمل الخسارة جنيه
أ	٤٠٠٠	
ب	٣٠٠٠	
جـ	٥٠٠٠	
د		(٨٠٠٠)
هـ	٦٠٠٠	
	١٨٠٠٠	(٨٠٠٠)
مجمل ربح المنشأة		١٠٠٠٠ جم

بتجاهل الأعباء الثابتة لغرض التبسيط فإنه يظهر أن إغـــلاق القســـم د سيؤدي إلى أن تحقيق المتجر لربح إجمالي قـــدره ١٨٠٠٠ جنيـــه بـــدلا مـــن ١٠٠٠٠ جنيه. وقد يكون ذلك صحيحا أو خاطئا وفقا للظروف. فالقسم د قد يتم تشغيله بخسارة بحيث أن أسعاره الرخيصة تجذب العملاء الذين حينمـــا يدخلون المتجر فسيشترون بضائع من الأقسام أ، ب، جـ، هـــ . وإذا مـــا أغلق القسم د ربما لن يدخل العملاء إلى المتجر. وفي هذه الحالة سيكون لكـــل الأقسام الأخرى مجمل ربح أقل نظرا لانخفاض المبيعات الكلية. وإذا ما حـــدث ذلك فإن مجمل ربح المنشأة سيكون – قسم (أ) ١٠٠٠جم، (ب) ٥٠٠ جنيه، (جـ) ٢٥٠٠ جنيه، (هـ) ٢٠٠٠ جنيه، والإجمالي ٦٠٠٠ جنيـــه. لذلـــك تشغيل قسم د بخسارة نظرا لانخفاض أسعاره قد يؤدي إلى زيادة مجمـــل ربـــح المنشأة.

وقد يكون العكس صحيحا. إذا ما أغلق القسم د فإن مبيعات الأقســـام الأخرى قد تزيد.

لذلك فإن المعلومات المحاسبية بمفردها لا تحكي كل القصة. وهي تخـــدم كمقياس ولكن هناك عوامل غير محاسبية يجب أخذها في الاعتبار قبـــل اتخـــاذ القرار اللازم.

ولا يمكن أن يتم تأييد أو معارضة اتجاه معين لزيادة ربحية المشروع إلى أن يتم تحديد مجمل ربح أو خسارة الأقسام. ويجب ألا نعتقد أن حسابات الأقسام تقتصر على متاجر التجزئة، فيمكن استخدامها لأنواع مختلفة من النشاط. ففي شركات التأمين تعد حسابات مستقلة لأفرع التأمين البحري، والتـــأمين علـــى الحياة، والتأمين الصناعي.

ويعد المحاسب القانوني حسابات منفصلة عن أقسام المراجعة، والضرائب، والاستشارات وهكذا.

وتصل بعض المشروعات إلى مجمل ربح الأقسام فقط دون محاولة تخصيص المصاريف العامة عليها. وفي بعض الحالات قد نجد تخصيص للمصاريف البيعية دون المصاريف الإدارية.

وتهتم محاسبة الأقسام بالأهداف التالية :

أ- تحديد مجمل ربح كل قسم.

ب- تحديد صافي ربح كل قسم.

جـ- تحديد هامش ربح كل قسم (إجمالي الربح ناقصا المصاريف المتغيرة).

وذلك لتحقيق كل من :

(١) مقارنة النتائج سواء بفترات سابقة أو بالموازنة التخطيطية.

(٢) المساعدة في وضع السياسات مثل إغلاق قسم أو التوسع في قسم.

(٣) مكافأة المديرين وفقا للنتائج المحققة.

ويستلزم الأمر لتحديد نتيجة النشاط القطاعية مسك مجموعة من اليوميات المساعدة التي تحلل البيانات المحاسبية على الأقسام المختلفة.

وبافتراض وجود قسمان بالمنشأة، تظهر دفاتر اليومية المساعدة كما يلي:

يومية المبيعات : يرحل إجمالي العمود المدين الخاص بحسابات العملاء للجانب المدين من إجمالي العملاء، وترحل الحسابات الفردية إلى الحسابات الشخصية في أستاذ مساعد العملاء، ويرحل إجمالي العمود الدائن والخاص بالمبيعات إلى حساب مبيعات القسم بالأستاذ العام.

شكل (١) يومية المبيعات

تاريخ		اسم العميل	عنوانه	رقم الفاتورة	صفحة الأستاذ	حساب العملاء مدين	حساب المبيعات دائن		إجمالي
							قسم الملابس	قسم الأحذية	
١٩٩٩ يناير	٢	أحمد السيد	شارع النصر	١٢٤٧	١	٤٥٠	١٥٠	٣٠٠	٤٥٠
	٢	عبده رمضان	شارع بورسعيد	١٢٤٨	٢	٢٠٠		٢٠٠	٢٠٠
	٣	شركة النصر	شاع أبوقير	١٢٤٩	٣	٤٢٠	٢٢٠	٢٠٠	٤٢٠

يومية مردودات المبيعات والمسموحات : يرحل إجمالي العمود الدائن لحسابات العملاء إلى حساب إجمالي العملاء بالأستاذ العام. وترحل الحسابات الفردية إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء المساعد خلال الشهر.

ويرحل إجمالي العمود المدين للمردودات وللمسموحات إلى حسابات الأستاذ القطاعي في نهاية الشهر.

شكل (٢) يومية مردودات ومسموحات المبيعات

التاريخ		اسم العميل	عنوانه	صفحة الأستاذ	رقم المذكرة	حساب العملاء مدين	حساب مردودات ومسموحات المبيعات		
							الملابس	الأحذية	إجمالي
١٩٩٩ يناير	٥	شركة بورسعيد	شارع النصر	٧	٨٨	٥٠	٢٠	٣٠	٥٠
	٢١	شركة القاهرة	شارع بورسعيد	٩	٨٩	١٠٠		١٠٠	١٠٠

يومية المشتريات : يرحل إجمالي العمود الدائـــن إلى حســـاب إجمـــالي الموردين بالأستاذ العام في نهاية الشهر. وترحل الحسابات الفرديـــة إلى أســـتاذ الموردين المساعد طوال الشهر. ويرحل إجمالي العمود المديـــن للمشتريـــات إلى حساب المشتريات القطاعي في نهاية الشهر.

شكل (٣) يومية المشتريات

التاريخ		اسم العميل	عنوانه	صفحة الأستاذ	رقم الطلبية	رقم الفاتورة	حسابات الموردين دائنة	حساب المشتريات مدينة		
								ملابس	أحذية	إجمالي
١٩٩٩	٣	شركة المنتجات الحديثة	القاهرة	٢٠	١٩٢	٤٧١٢	٢٠٥٠,٦١	٢٠٥٠,٦١		٢٠٥٠,٦١
يناير	٤	الشركة الوطنية	بورسعيد	٤٠	١٩٦	١٤٥٦٠	١٠٦١,٢٠	٥٠٠	٥٦١,٢٠	١٠٦١,٢٠
	٤	شركة النصر للأحذية	إسكندرية	٣١	١٩١	٤٧٩٢	١٢٠		١٢٠	١٢٠

يومية مردودات ومسموحات المشتريات : يرحل إجمالي العمود المدين للموردين إلى حساب إجمالي الموردين في نهاية الشهر وترحل الحسابات الفردية للموردين إلى الحسابات الشخصية بدفتر أستاذ الموردين المساعد خلال الشهر. ويجعل إجمالي عمود مردودات ومسموحات المشتريات دائن في حساب مردودات ومسموحات المشتريات القطاعي في نهاية الشهر.

شكل (٤) يومية مردودات ومسموحات المشتريات

التاريخ		اسم العميل	عنوانه	صفحة الأستاذ	رقم المذكرة	حساب الموردين	حساب مردودات ومسموحات المشتريات (دائن)		
						مدين	الملابس	الأحذية	إجمالي
١٩٩٩ يناير	٤	الشركة المتحدة	بورسعيد	٩	٩٢٧٤	٥٠		٥٠	٥٠
	١٢	عبده السيد	الإسكندرية	١٠	٩٢٧٥	٧٥	٦٠	١٥	٧٥

يومية المقبوضات النقدية : عند استلام نقدية من العملاء بعد خصم نقدي من الضروري معرفة قيمة الخصم الخاص بكل قسم. ويمكن معرفة ذلك بالرجوع إلى يومية المبيعات والبحث عن القيد الأصلي في تاريخ البيع أو عن صورة من فاتورة البيع. وفي حالة سداد جزء من القيمة يجب إجراء تخصيص تحكمي على الأقسام المختلفة.

شكل (٥) يومية المقبوضات النقدية

التاريخ		البيان	دائن					مدين		
			حسابات متنوعة		حسابات العملاء	مبيعات		خصم نقدي		نقدية
			رقم الحساب	القيمة		قسم ملابس	قسم أحذية	ملابس	أحذية	
١٩٩٩	٢	شركة النصر			٣٢٥			٦,٥		٣١٨,٥
يونيو	٢	مبيعات نقدية				٦٢٥,٥	٤١٣,١٢			١٠٣٨,٦٢
	٣	مبيعات نقدية				٤١٥,١٦	٣٦٧,٤٢			٧٨٢,٥٨
	٣	شركة بورسعيد			٤١٢			٢,١٤	٦,١	٤٠٣,٧٦
	٤	إيجار دائن	٧٢٠١	٦٠						٦٠

ويتم ترحيل مجموع خانة المبيعات النقدية إلى حساب المبيعـــات وفقـا للأقسام الخاصة بها وكذلك الخصم النقدي يتم ترحيله وفقا للأقسام لحـــساب الخصم النقدي. ويرحل مجموع الحسابات الشخصية للعملاء إلى حساب إجمالي العملاء. وترحل المفردات إلى الحسابات الشخصية بدفـــتر أســتاذ العمـــلاء المساعد.

يومية المدفوعات النقدية : عند السداد للموردين والحصـــول علـــى خصم من الضروري تحديد قيمة الخصم لمشتريات كل قسم، وذلك بـــالرجوع إلى القيد الأصلي بيومية المشتريات في تاريخ الشراء.

ويتم ترحيل إجمالي الأعمدة الخاصة بمشتريـــات الأقســـام إلى حســـاب المشتريات القطاعي بالأستاذ العام. ويظهر في اليومية التالية تخصيص المصاريف على الأقسام. ويرحل إجمالي عمود مرتبات رجال البيع إلى حسابات مصاريف الأقسام بالأستاذ العام. وإذا ما تعددت أنواع المصروفات الأخرى للأقسام من المفضل إضافة أعمدة في يومية المدفوعات النقدية لغرض فصل القيم لتحميلـــها على الأقسام المختلفة.

شكل (٦) يومية المدفوعات النقدية

التاريخ		مدفوع الحساب	البيان	رقم إذن الصرف	مدين								دائن		
					حسابات منوعة		حسابات الموردين	مشتريات		أجور		خصم دائن		نقدية
					رقم الحساب	القيمة		ملابس	أحذية	ملابس	أحذية	ملابس	أحذية	
١٩٩٩	٣	أجور	شهر يونيو	٢٠١						٥٦٠,٢	٤٨٠,١			١٠٤٠,٣٠
يونيو	٥	شركه أندرسون	فاتورة رقم ٩٦٢	٢٠٢				٢٠٠	١٠٠					٣٠٠
	١٠	شركة طنطا	فاتورة رقم ٢٤١	٢٠٣					٢٠٥					٢٠٥
	١٥	شركة السويس	سداد									٩	٤.٤٥	٦٥٨.٩٥

شكل حسابات دفتر الأستاذ : يمكن أن نجد ثلاثة أشكال لحسابات الأستاذ في المنشآت ذات الأقسام :

(١) مسك حسابات أستاذ مستقلة لكل قسم.

(٢) مسك حسابات مراقبة في الأستاذ العام مع حسـابات أقسـام مؤيده لها في دفاتر مساعدة.

(٣) مسك حسابات أستاذ عام مقسمة إلى أعمـدة حسـب عـدد الأقسام.

وإذا كان عدد الأقسام كبير فإن الشكل الأول والثـاني يكونـا أكـثر ملاءمة أما إذا كان عدد الأقسام محدودا فإنه من المناسب استخدام دفتر الأستاذ العام ذو خانات مقسمة وفقا لعدد الأقسام. وتظهر الحسابات بنفس الصـورة التقليدية مدينة ودائنة مع أعمدة إضافية للأقسام.

قائمة الدخل القطاعية : يمكن الحصول على منافع كثيرة من معرفـة مجمل ربح كل قسم من أقسام المنشأة. وللحصول على هذه المعلومـات مـن الضروري تجميع بيانات عن المبيعات وتكاليف البضاعة المباعة مقسـمة علـى أساس الأقسام.

وتظهر قائمة الدخل القطاعية لشركة النصر التي لها ثلاثة أقسام بيع هي الملابس والأقمشة والأحذية عن شهر يوليو ١٩٩٩ على النحو التالي :

شكل (١٧) قائمة الدخل القطاعية لشركة النصر عن شهر يوليو ١٩٩٩

	إجمالي	ملابس	أقمشة	أحذية
مبيعات	١١٨٠٠	٥٤٠٠	٤٢٠٠	٢٢٠٠
– مردودات ومسموحات المبيعات	٤٠٠	١٦٠	١٨٠	٦٠
	١١٤٠٠	٥٢٤٠	٤٠٢٠	٢١٤٠
تكلفة البضاعة المباعة :				
بضاعة أول المدة	٢٥٠٠٠	١١٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠
+ مشتريات	٥٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٨٠٠
+ م. نقل للداخل	٤٠٠	٢٠٠	١٠٠	١٠٠
– مردودات ومسموحات المشتريات	(٣٨٠)	(٢٠٠)	(٢٠٠)	(٨٠)
	٣٠٠٢٠	١٣٢٠٠	٨٠٠٠	٨٨٢٠
– بضاعة آخر المدة	٢٣٠٠٠	٩٠١٠	٦٨٠٠	٧١٩٠
تكلفة البضاعة المباعة	٧٠٢٠	٤١٩٠	١٢٠٠	١٦٣٠
مجمل الربح	٤٣٨٠	١٠٥٠	٢٨٢٠	٥١٠
مصاريف البيع :				
أجور عمال ورجال البيع	٢٠٠٠			
مهمات مبيعات	٦٠			
إهلاك أثاث	٤٨			
إيجار	٣٢٠			
إعلان	١٢٥			
مصاريف تسليم بضائع	٣١٠			
مصاريف بيعيه متنوعة	١٧٢	٣١٢٥		
مصاريف عامة :				
مرتبات الإدارة	٤٠٠			
مهمات	٤٠			
تأمين	٥٥			
ضرائب متنوعة	١٦٥			
مصاريف عامة	١١٣	٧٧٣		

إجمالي المصاريف		٣٨٩٨		
صافي ربح التشغيل		٤٨٢		
- الفوائد		١٠٠		
صافي الربح		٣٨٢		

تخصيص المصاريف : تمسك الحسابات الخاصة بتجميع إيرادات وتكلفة البضاعة المباعة على أساس الأقسام، ولكننا نحتاج إلى تخصيص المصاريف الأخرى على الأقسام لتحديد صافي ربح كل قسم.

ولوضع نظام لتخصيص المصاريف يجب مراعاة أربعة أشياء وهي :

١- المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.

٢- أقسام البيع وأقسام الخدمات.

٣- أساس تخصيص المصاريف غير المباشرة.

٤- المعالجة المحاسبية في دفتر أستاذ المصاريف.

١-المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة : إذا أمكن تخصيص مصاريف معينة مباشرة على أحد الأقسام فإننا نطلق على هذه المصاريف أنها مباشرة على هذا القسم مثل الكهرباء المنصرفة للقسم. وحينما لا يمكن تحديد علاقة للمصاريف بقسم معين بسهولة فإننا نطلق على المصروف أنه غير مباشر بالنسبة لهذا القسم.

فمرتبات رجال البيع العاملين في أحد الأقسام تعتبر مصروف مباشر لهذا القسم. وفي نفس الوقت فإن القسم يشغل مساحة من المباني والتي تستلزم احتساب الإهلاك والضرائب العقارية والإضاءة لها. هذه المصاريف تعتبر غير مباشرة لهذا القسم لأن قيمتها لا ترتبط بقسم واحد فقط. كذلك من المصاريف

المباشرة على الأقسام إهلاك رفوف وتركيبات العرض والأثاث الخاص بالأقسام والإعلان المستقل المباشر على الأقسام. بينما تشتمل المصاريف غير المباشرة على مصاريف الإعلان الذي يغطي عديد من الأقسام أو المتجر ككل ومرتب المدير الذي يشرف على كل الأقسام.

ولتحديد نصيب كل قسم من المصاريف غير المباشرة يجب استخدام بعض المقاييس التي تربط بين قيمة المصروف وبين احتياجات أو نشاط القسم. ويطلق على ذلك مصطلح تخصيص التكاليف. فإيجار المحل يوزع على الأقسام على أساس المساحة التي يشغلها القسم بالمتر المربع كما يمكن تخصيص هذا المصروف على أساس قيمة المساحة المشغولة (قيمة مساحة الدور الأول أعلى من قيمة مساحة الدور الثاني على سبيل المثال) وحقيقة وجود عديد من أسس التخصيص تظهر عدم إمكان تحديد نصيب القسم من المصاريف غير المباشرة بطريقة دقيقة. ولذا يجب اختيار الأساس الأكثر واقعية للمصروف المعين والذي يعتمد على النشاط الذي سبب حدوث التكلفة.

٢- أقسام البيع وأقسام الخدمات : تعتبر الأقسام التي تقدم بضائع للمستهلكين أقسام بيع. وفي أي منشأة كبيرة يكون هناك أقسام يطلق عليها أقسام الخدمات. هذه الأقسام أساسية في التشغيل ولكنها لا تقوم بالبيع ووظيفتها تسهيل العمل فهي تقدم خدمات لأقسام البيع. وفي منشأة كبيرة يمكن أن نجد عديد من أقسام الخدمات مثل قسم حسابات العملاء وقسم الأفراد وقسم الحسابات العامة وقسم الصيانة وقسم الحاسب.

والهدف النهائي لحسابات الأقسام هو تحليل الإيرادات والمصروفات على أساس أقسام البيع وبالتالي معرفة ربح التشغيل الذي يدره كل قسم. وهــــدف آخر هو تحليل المصاريف على أقسام البيع علاوة على أقسام الخدمات بحيـــث يمكن معرفة تكلفة كل نشاط من الأنشطة وما إذا كان يؤدي بكفاءة. والهدف الثاني يتم عن طريق تخصيص المصاريف على كافة الأقسام. ولتحقيـــق الهـــدف الأول فإن مصاريف أقسام الخدمات (إجمالي مصاريف القسم) يجب أن تـــوزع على أقسام البيع التي تخدمها. وطريقة التخصيص تتماثل مع تخصيص المصاريف غير المباشرة. فمصاريف أقسام الخدمات تعتبر مصروف غير مبـــاشر لأقســـام البيع.

شكل (٨) ورق عمل تخصيص مصاريف الأقسام

شركة النصر – شهر يوليو ١٩٩٩

نوع المصروف	أساس التخصيص	إجمالي القيمة	أقسام الخدمات		أقسام المبيعات		
			إدارة عامة	تسليم	ملابس	أقمشة	أحذية
أجور عمال البيع	مباشر	٢,٠٠٠			٩٩٠	٦٧٠	٣٤٠
مهمات	مباشر	٦٠		٣٠	١٢	١٠	٨
إهلاك تركيبات	مباشر	٤٨	٨	٤	١٥	١٠	١١
إيجار	مساحة الأرض	٣٢٠	٣٠	٢٠	١٢٠	٨٠	٧٠
إعلان	مساحة الإعلان	١٢٥	–	–	٧٠	٢٥	٣٠
خدمات التسليم	عدد الملفات	٩٠	–	–	٣٠	٤٠	٢٠
أجور عمال التسليم	مباشر	٣١٠	–	٣١٠	–	–	–
مصاريف بيعيه متنوعة	عدد عمليات المبيعات	١٧٢	–	–	٥٥,٠٤	٨٢,٥٦	٣٤,٤٠
مرتبات الإدارة	مباشر	٤٠٠	٤٠٠	–	–	–	–
مهمات الإدارة	مباشر	٤٠	٤٠	–	–	–	–
تأمين	قيمة المخزون	٥٥	–	–	٢٣	١٥	١٧
مزايا عينية	نسبة الأجور	١٦٥	٤٥,٦٥	٣٨,٣٦	٣٨,٩٧	٢١,٣٢	٢٠,٧٠
مصروفات عامة متنوعة	عدد عمليات المبيعات	١١٣	–	–	٣٦.١٦	٤٥,٢٤	٢٢,٦٠
إجمالي إعادة		٣,٨٩٨	٥٢٣,٦٥	٤٠٢,٣٦	١٣٩٠,١٧	١٠٠٨,١٢	٥٧٣,٧٠

تخصيص أقسام الخدمات الإدارة العامة	عدد الموظفين		(٥٢٣,٦٥)	٧٤,٨١	٢٢٤,٤٢	١٤٩,٦١	٧٤,٨١
			٠٠٠	٤٧٧,١٧	١٦١٤,٥٩	١١٥٧,٧٣	٦٤٨,٥١
قسم التسليم				(٤٧٧,١٧)	١٥٩,٠٦	٢١٢,٠٧	١٠٦,٠٤
					١٧٧٣,٦٥	١٣٦٩,٨٠	٧٥٤,٥٥

وبالتالي يتم التخصيص على مرحلتين :

تخصيص أولي للتكاليف على كافة الأقسام. ثم تخصيص ثاني لأقسام الخدمات على أقسام البيع.

ويظهر مثل هذا التخصيص من القائمة رقم (٨) والخاصة بتخصيص تكاليف الإدارات وتعد قبل إعداد قائمة الدخل التي تظهر أرباح الأقسام.

٣- أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة : يتم تجميع كل تكاليف التشغيل كما في جدول (٨) بالرغم من أن بعضها لا يحتاج لأساس التخصيص نظرا لأنها مباشرة مثل أجور العمال المخصصين لقسم معين والمهمات المباشرة على القسم. وتمثل أسس التخصيص المذكورة في الجدول التالي أفضل المعايير للعلاقة بين قيمة المصروف ومستوى نشاط القسم. وفي بعض الأحيان يكون مقياس احتياج أو نشاط القسم ثابت مثل مساحة القسم بالأمتار المربعة. وفي حالات أخرى يجب تسجيل النشاط باستمرار ومثال ذلك عدد عمليات المبيعات والتي نحصل عليها من عدد فواتير البيع الصادرة ناقصا الفواتير الملغاة.

فمثلا الإيجار يتم تخصيصه كما يلي :

شكل (٩)

القسم	مساحة الأرضية بالمتر المربع	المعدل لكل متر مربع	القيمة بالجنيه
الإدارة العامة	١٥٠	٠,٢	٣٠
التسليم	١٠٠	٠,٢	٢٠
الملابس	٦٠٠	٠,٢	١٢٠
الأقمشة	٤٠٠	٠,٢	٨٠
الأحذية	٣٥٠	٠,٢	٧٠
	١٦٠٠		٣٢٠

ولحساب معدل المتر نقسم إجمالي المصروف ٣٢٠ جنيه على إجمالي الأمتار المربعة للمتجر ١٦٠٠ متر مربع.

وتوزع المصاريف البيعية على أساس عدد عمليات المبيعات كما يلي :

شكل (١٠)

القسم	عمليات المبيعات	المعدل لكل عملية	قيمة المصاريف البيعية المتنوعة
ملابس	٣٢٠	٠,١٧٢	٥٥,٠٤
أقمشة	٤٨٠	٠,١٧٢	٨٢,٥٦
أحذية	٢٠٠	٠,١٧٢	٣٤,٤٠
	١٠٠٠		١٧٢

ويتم تخصيص مصروفات الإدارة العامة على الأقسام الأخرى على أساس عدد الموظفين نظرا لأن عمل الإدارة العامة يعتقد أنه يختلف في التكلفة وفقـــا لعدد الأفراد الذين يعملون بالقسم. وتوزع مصاريف قسم التسليم على أساس عدد اللفات.

قيمة المبيعات كأساس لتخصيص المصاريف : قد توزع المصـــاريف على أساس قيمة مبيعات كل قسم. ويؤدي هذا الإجراء إلى استخدام معــــدل وحيد لتخصيص كافة المصروفات غير المباشرة، وإذا لم نجد علاقة وثيقـــة بـــين قيمة المصروفات وقيمة المبيعات فإن هذا الإجراء يكون غير ســـليم حيـــث لا يؤدي إلى معرفة ما أكتسبه كل قسم ومدى كفاءة التنفيذ به. وفي اختبار أساس التخصيص من الضروري النظر إلى العلاقة الواقعية بين نشاط القسم وبين قيمة المصروف الموزع.

قائمة الدخل القطاعية : تظهر القائمة التالية (١١) قائمـــة الدخـــل لشركة النصر على أساس المصاريف الموزعة في جدول (٨) وأرقام مجمل ربـــح الأقسام جدول (٧). لاحظ أن تجميع المصاريف في مجموعات مصاريف بيعيـــة ومصاريف عامة دون تقسيمها فيما بينهما يعتبر إجراء غير دقيق. فمثل حينمـــا يرتبط الإيجار – كما يظهر في جدول ٩ – باستخدام المساحة فإن هناك إيجـــار يحمل على الإدارة العامة بالرغم من أنه ينظر إليه على أنه مصروف بيعي. لاحظ كذلك أن تخصيص بعض المصاريف على أقسام الخدمات وإعـــادة تخصيصـــها يعطي قيم مختلفة للمصروف في عمود الإجمالي. كمـــا في جـــدول (٨)، (١١) فالقيمة الظاهرة كمصاريف للإدارة العامة في قائمة الدخـــل القطاعيـــة تبلـــغ

٤٤٨,٨٤ جنيه هي إجمالي مصاريف الإدارة العامة ٥٢٣,٦٥ جنيـــه ناقصـــا الجزء الموزع على قسم التسليم ٧٤,٨١ جنيه وبالتالي يظهر كمصروف بيعي.

شكل (١١) قائمة الدخل القطاعية

لشركة النصر – عن شهر يوليو ١٩٩٩

	أقسام البيع			
	ملابس	أقمشة	أحذية	إجمالي
مبيعات	٥٤٠٠	٤٢٠٠	٢٢٠٠	١١٨٠٠
ناقصا مردودات ومسموحات	١٦٠	١٨٠	٦٠	٤٠٠
صافي المبيعات	٥٢٤٠	٤٠٢٠	٢١٤٠	١١٤٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :				
تكلفة البضاعة أول يوليو ٩٩	١١٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٢٥٠٠٠
مشتريات	٢٢٠٠	٢٠٠٠	٨٠٠	٥٠٠٠٠
نقل للداخل	٢٠٠	١٠٠	١٠٠	٤٠٠
مردودات مشتريات ومسموحات	(٢٠٠)	(١٠٠)	(٨٠)	(٣٨٠)
	١٣٢٠٠	٨٠٠٠	٨٨٢٠	٣٠٠٢٠
تكلفة بضاعة ٣١ يوليو ١٩٩٩	٩٠١٠	٦٨٠٠	٧١٩٠	١٣٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٤١٩٠	١٢٠٠	١٦٣٠	٧٠٢٠
إجمالي الربح	١٠٥٠	٢٨٢٠	٥١٠	٤٣٨٠
مصاريف البيع :				
أجور عمال البيع	٩٩٠	٦٧٠	٣٤٠	٢٠٠٠
مهمات مبيعات	١٢	١٠	٨	٣٠
إهلاك تركيبات	١٥	١٠	١١	٣٦
إيجار	١٢٠	٨٠	٧٠	٢٧٠
إعلان	٧٠	٢٥	٣٠	١٢٥
خدمات تسليم	٣٠	٤٠	٢٠	٩٠
مصاريف قسم التسليم	١٥٩	٢١٢٠٧	١٠٦٠٤	٤٧٧١٧
مصاريف بيعية متنوعة	٥٥٠٤	٨٢٥٦	٣٤٤	١٧٢

إجمالي مصاريف البيع	١٤٥١١	١١٢٩٦٣	٦١٩٤٤	٣٢٠٠١٧
مصاريف عامة :				
تأمين	٢٣	١٥	١٧	٥٥
مزايا عينية	٣٨٩٧	٢١٢٢	٢٠٧٠	٨٠٩٩
مصاريف متنوعة	٣٦١٦	٥٤٢٤	٢٢٦٠	١١٣
مصاريف الإدارة العامة	٢٢٤٤٢	١٤٩٦١	٧٤٨١	٤٤٨٨٤
إجمالي المصاريف العامة	٣٢٢٥٥	٢٤٠١٧	١٣٥١١	٦٩٧٨٢
إجمالي المصاريف	١٧٧٣٦٥	١٣٦٩٨٠	٧٥٤٥٥	٣٨٩٨
صافي الربح أو (الخسارة)	(٧٢٣٦٥)	١٤٥٠٢	(٢٤٤٥٥)	٤٨٢
فوائد مدينة				١٠٠
صافي الربح				٣٨٢

٤- مصاريف الأقسام كما تظهر بدفتر الأستاذ : من الممكن تحليل المصاريف غير المباشرة كما يظهر في جدول (٩)، (١٠) حينما يسجل المصروف وتحميلهم على الأقسام مباشرة. إلا أن هذا الإجراء لا يتم إتباعه عادة. حيث يتم تجميع المصاريف بصفة عامة في الحسابات على أساس الهدف من الصرف تحت أسماء الحسابات الظاهرة في جدول (٨) وتحلل في ورقة عمل في نهاية الفترة في جدول (٨) أما حسابات المبيعات والمشتريات وغيرها من الحسابات التي تحدد إجمالي الربح فإنها عادة ما تمسك على أساس الأقسام. ويتم إقفال حسابات الأقسام للمبيعات والمشتريات وغيرها في الحسابات الختامية في نهاية الفترة على أساس الأقسام.

ربحية الأقسام : تعتمد الإجابة على التساؤل عن استمرار أو إغلاق أحد الأقسام على مساهمة ذلك القسم في الربح. ومصطلح المساهمة يشير إلى

حافة الربح التي تزيد عن المصاريف المتغيرة، بمعنى آخر هي القيمة المتبقية لتغطية المصاريف الثابتة وتحقيق صافي ربح. وطبيعة المصاريف الثابتة أنها تنفق بغض النظر عن نساط المشروع. لذلك فإن إغلاق القسم لا يلغي التكاليف الثابتة المرتبطة به. ويتضمن ذلك أي عناصر ثابتة موزعة على القسم كمصاريف غير مباشرة. ويستلزم تحديد صافي الربح تبويب المصاريف في مجموعتان : ثابتة ومتغيرة. ويتطلب التبويب تتبع كل مفردة والتساؤل عن القيمة التي سيستمر المشروع في تحملها إذا ما أغلق هذا القسم. وهذا الجزء يمثل التكلفة الثابتة بالنسبة للقرار محل البحث. فمثلا، لأحد الشركات قسمان يعملان بعدم كفاءة وتظهر نتائجها كما في القائمة التالية :

	قسم أ		قسم ب	
إجمالي الربح		٨٠٠٠		٤٠٠٠
المصاريف :				
أجور	٣٠٠٠		٦٠٠٠	
إعلانات	١٠٠٠		١١٠٠	
إهلاك مباني	٤٠٠٠		٢٠٠٠	
تأمين مباني	٣٠٠		٢٠٠	
ضرائب عقارية	٤٠٠		٢٥٠	
مصاريف متنوعة متغيرة	٢٢٠		١١٨	
مصاريف متنوعة ثابتة	٣١٧	٩٢٢٧	٢٩٦	٤٩٦٤
صافي الخسارة		١٢٣٧		٩٦٤

ويظهر تحليل المصاريف أن ١٠٠٠ جنيه من الأجور المحملة لقســم (أ)، ٥٠٠ جنيه من الأجور المحملة لقسم (ب) هي أجــور الإدارة العامــة والــتي يتحملها المشروع سواء استمرت الأقسام (أ)، (ب) في العمل أم لا. والإهلاك والتأمين والضرائب العقارية ثابتة.

وتظهر حافة الربح التي تحققها الأقسام كما يلي :

	قسم أ		قسم ب	
إجمالي الربح		٨٠٠٠		٤٠٠٠
ناقصا : مصاريف متغيرة				
أجور	٢٠٠٠		٥٠٠	
إعلانات	١٠٠٠		١١٠٠	
مصاريف متنوعة	٢٢٠	٣٢٢٠	١١٨	١٧١٨
المساهمة في تغطية التكاليف الثابتة		٤٧٨٠		٢٢٨٢

وإذا ما أغلقت هذه الأقسام فإن المنشأة ستكون في وضع أسوأ بمقـــدار ٤٧٨٠ + ٢٢٨٢ = ٧٠٦٢ جنيه إلى أن نجد استخدام آخـــر للتســـهيلات المقدمة بالتكاليف الثابتة.

الرقابة الداخلية لعمليات منشآت الأقسام : سنتناول أسس الرقابة الداخلية لعمليات الأقسام في العناوين التالية :

١- رقابة النقدية.

٢- رقابة المخزون.

٣- الفصل بين العمليات المحاسبية وبين عمليات البيع.

١- رقابة النقدية :

تتم رقابة النقدية عن طريق الفصل بين تداول النقدية وبين عمليات البيع. ففي متجر التجزئة يتم ذلك بتخصيص خزينة ووحدة تسليم مستقلة لكل قســـم أو اثنان. وحيث أن رجال البيع لا يقوموا بتحصيل النقدية فإنهم لا يستطيعوا إتمام التلاعب. وعلى ذلك يقوم الصراف بمراجعة فواتير البيع لمعرفة مدى دقتـــها ثم إرسالها لقسم التغليف للفها.

٢- رقابة المخزون :

تتم رقابة المخزون عن طريق حفظ سجلات المخازن والتي تظهر رصيد البضاعة المتبقي في أي وقت وحينما يتم الجرد الفعلي تتم مقارنته بالسجلات واكتشاف أي انحرافات.

٣- الفصل بين العمليات المحاسبية وبين عمليات الأقسام :

من الهام الفصل بين عمليات المحاسبة وبين عمليات الأقسام بحيـــث يســـتخدم محاسبين مختلفين لفحص عمليات الأقسام بينما في المنشآت الكبرى يكون هناك قسم المراجعة الداخلية يقوم بالتأكد من دقة وسلامة العمليات التي تقـــوم بهـــا الأقسام المختلفة للمنشأة.

خلاصة :

يعتبر القسم وحدة بيع نوع معين من البضاعة أو تأدية خدمة معينة. وقد تقـــف حسابات الأقسام عند حد تحديد مجمل ربح أو مجمل خسارة كل قسم أو قـــد تمتد لتشمل التحمل بمصاريف البيع فقط أو بكل المصاريف. كما قـــد تصمـــم

الحسابات للحصول على صافي الربح الذي يتحقق لتغطية التكـــاليف الثابتـــة وتحقيق ربح صافي.

وتعد قائمة الدخل التي تظهر مجمل الربح بسهولة حينما تمسك حسابات قطاعية للإيرادات والمشتريات والمفردات المرتبطة بتحديد مجمل الربح. ويتطلب إعداد حساب الأرباح والخسائر تخصيص المصاريف على الأقســـام والفصـــل بـــين المصاريف المباشرة وغير المباشرة. واختيار أساس تخصيص المصاريف غير المباشرة وإعادة تخصيص مصاريف أقسام الخدمات على أقسام البيع.

أسئلة وتطبيقات :

١- أذكر أهداف النظام المحاسبي لمنشآت الأقسام وما هو الهدف الذي يتطلب فصل المصاريف الثابتة عن المتغيرة؟

٢- ما هو الاعتراض على استخدام قيمة المبيعات كأساس لتخصيص المصاريف على أقسام البيع.

٣- فيما يلي قائمة بإيرادات ومصروفات شركة مصر للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

	قسم أ		قسم ب	
إجمالي الربح		٢٥٠٠٠		٥٠٠٠٠
مصاريف التشغيل :				
مرتبات الموظفين	١٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
أجور عمال	٨٠٠٠		١٥٠٠٠	
إعلان	٢٠٠٠		٤٠٠٠	
إيجار	٣٠٠٠		٣٠٠٠	
تأمين	١٠٠٠		٢٠٠٠	
مصاريف متنوعة	٢٠٠٠	٢٦٠٠٠	٤٠٠٠	٤٨٠٠٠
صافي الربح (أو الخسارة)		(١٠٠٠)		٢٠٠٠

إذا أغلق القسم أ فإننا نفترض أن مرتبات الموظفين والإيجار والمصاريف المتنوعة لن تنخفض. وستنخفض كل المصاريف الأخرى بالمقدار المخصص للقسم.

المطلوب :

إعداد قائمة تظهر أثر استبعاد القسم(أ) على صافي الدخل. ما هـــي العوامـــل الأخرى المرتبطة بقرار إغلاق القسم (أ) ؟

٤- يفكر مجلس إدارة إحدى الشركات في إغلاق القسم (أ) نظرا للأداء السيئ الذي ظهر خلال نتائج السنة الماضية. على أن يتم تأجـــير مســـاحته لشركـــة أخرى. وتظهر قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٩٩ كما يلي:

		قسم أ		قسم ب
مجمل الربح		٣٠٠٠٠		٧٠٠٠٠
مصاريف التشغيل :				
أجور عمال البيع	٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
إعلانات بالتليفزيون	١٥٠٠		٣٥٠٠	
إيجار	٦٠٠٠		٤٠٠٠	
مصاريف تسليم	٢٠٠٠		٣٠٠٠	
مصاريف متنوعة	١٠٠٠	٣٠٥٠٠	١٠٠٠	٥١٥٠٠
صافي الربح (أو الخسارة)		(٥٠٠)		١٨٥٠٠

ومن المتوقع أن يكون لإغلاق القسم (أ) الآثار الآتية :

أ- سيتم تأجير مساحته إلى الغير بمقدار ٣,٦٠٠ جنيه.

ب- سيتم استبعاد أجور عمال البيع وإعلانات التليفزيون.

جـ- سيتم استبعاد ٢٠% من إجمالي مصاريف التسليم.

د- سينخفض إجمالي المصاريف المتنوعة ١٠%.

هـ- لن يتأثر ربح القسم ب.

والمطلوب :

هل يجب إغلاق القسم (أ). صور قائمة تؤيد اقتراحك.

٥- لمحلات دنيا قسمان للبيع وقسان للخدمات وأقسام البيع همـــا (أ)، (ب) وأقسام الخدمات تتكون من الإدارة العامة وقسم الاستلام. وبلغت مصـــاريف شهر مايو ١٩٩٩ والبيانات الخاصة بتخصيصها كما يلي :

	جنيه
أجور	٥٤٠٠
إعلانات	٢٥٠
إهلاك أثاث	١٢٥
إيجار	٧٠٠
مزايا عينية	٥٤٠
م متنوعة	٣٠٠
	٧٣١٥

فإذا علمت أن أساس التخصيص :

الأجور : مباشر : الإدارة العامة ٨٠٠ جنيه، قسم الاستلام ٦٠٠ جنيه، قسم (أ) ٢,٤٠٠ جنيه، قسم (ب) ١٦٠٠ جنيه.

الإعلان : مساحة الإعلان : قسم (أ) ١٣٥٠ سم مربع، قسم (ب) ١٥٠ سم مربع.

إهلاك الأثاث : مباشر : الإدارة العامة ١٠ جنيه، قسم الاستلام ١٥ جنيـــه، قسم (أ) ٨٠ جنيه، قسم (ب) ٢٠ جنيه.

الإيجار : مساحة القسم : الإدارة العامة ٦٠٠ متر مربع، قسم الاستلام ٤٠٠ متر مربع، قسم (أ) ٣٠٠٠ متر مربع، قسم (ب) ٣٠٠٠ متر مربع.

مزايا عينية : على أساس الأجور.

مصاريف متنوعة : عدد الموظفين : الإدارة العامة ٢، قسم الاستلام ١، قســـم (أ) ٣، قسم (ب) ٦.

الإدارة العامة : عدد الموظفين.

قسم الاستلام : عدد مرات استلام البضاعة : قســـم (أ) ٢٠٠، قســـم (ب) ٤٠٠.

والمطلوب :

إعداد قائمة عمل لتخصيص مصاريف الأقسام.

٦- تمسك شركة النصر حساباتها لإظهار مجمل ربح كل قسم ولكن لا تستمر في حسابات الأقسام لأكثر من ذلك، ولقد ظهر جدل حول تحديد صافي ربـــح الأقسام والمطلوب حساب صافي ربح كل قسم على حدة باستخدام المعلومات الآتية لسنة ١٩٩٩.

إجمالي الربح في قسم (أ) ٤٩٠٠٠ جنيه، قسم (ب) ٦٠,٠٠٠ جنيه.

مصاريف التشغيل وأساس تخصيصها :

المصروف	القيمة	أساس التخصيص	الأقسام	
			أ	ب
الأجور	٦٠٠٠٠	مباشر الأجور	٢٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
المهمات	٣٠٠٠	مباشر المهمات	٢٦٠٠	٩٠٠
إهلاك المباني	٤٠٠٠	مساحة القسم مساحة الأرضية	٢٠٠٠ متر	٣٠٠٠ متر
الإعلان	٢٤٠٠٠	مساحة الإعلان بالسم المربع	١٤٠٠٠ سم	١٠٠٠٠ سم
ضرائب مباني	٨٠٠٠	مساحة القسم	كما سبق	
مزايا عينية	٤٨٠٠	الأجور	كما سبق	
مصاريف متنوعة	٣٦٠٠	عدد العمال	٤	٥

٧- لشركة إيديال قسمان بيع وقسمان خدمات. قسم البيع (أ) يبيع الأجهزة الكبيرة ويبيع القسم (ب) الأجهزة الصغيرة. وتتكون أقسام الخدمات من الإدارة العليا وقسم التسليم، وبلغت المصاريف الخاصة بشهر أكتوبر ١٩٩٩ والبيانات الخاصة بتخصيصها كما يلي :

نوع المصروف	القيمة	أساس التخصيص
مصاريف بيعية :		
أجور	٦٠٠٠	مباشر
إعلان	١٢٠٠	مساحة الإعلان سم
مهمات	٧٠٠	مباشر
إهلاك آلات	٦٠٠	مباشر
مصاريف بيعية متنوعة	٦٠٠	عدد عمليات المبيعات
المصاريف العامة :		
مزايا عينية	٤٨٠	الأجور
م. صيانة	٢٠٠	قيمة الآلات
تأمين	١٠٠	قيمة الآلات
مصاريف عامة	١٢٠	عدد الموظفين

وتظهر بيانات تخصيص المصاريف كما يلي :

		الإدارة العامة	قسم التسليم	قسم (أ)	قسم (ب)
أجور مباشرة		١٠٠٠	٥٠٠	١٨٠٠	٢٧٠٠
إعلان مساحة				١٤٠٠٠	١٠٠٠٠
الإعلان سم					
مهمات		٦٠	٤٠	٣٥٠	٢٥
إهلاك الآلات		١٥٤	١٩٠	١١٠	١٤٦
مصاريف بيع متنوعة	عدد عمليات المبيعات			٣٠٠٠	٥٠٠٠
مزايا عينية	أنظر الأجور				
م. صيانة	قيمة الآلات	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٦٠٠٠
		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
تأمين	قيمة الآلات				
مصاريف متنوعة	عدد العمال	٢	١	٣	٣

وتظهر الحسابات البيانات التالية عن المبيعات والمصروفات.

	قسم (أ)	قسم (ب)
مبيعات	١٣٠٠٠٠	٥٨٢٠٠٠
مردودات مبيعات	٤٢٠٠	٣٨٠٠
بضاعة أول المدة	٤٢٢٠٠	٦٠١٠٠
مشتريات	٩٤٩٤٠	٥٢٧٦٠٠
نقل للداخل	١١٨٠٠	٤١٠٠٠
مردودات مشتريات	٢١٠٠	٣٤٠٠
خصم مكتسب	٨٤٠	١٢٠٠

وبلغت بضاعة آخر المدة ٤١٨٠٠ جنيه في قسم (أ)، ٦٢٤٠٠ جنيه في قسم (ب). وهناك فوائد دائنة بلغت ١٤٠٠ جنيه. ومصاريف الإدارة العامة توزع بين الأقسام الأخرى على أساس عدد العمال ومصاريف قسم التسليم توزع على أقسام البيع على أساس عدد مرات تسليم البضاعة منها وكانت ٢٠٠ للقسم (أ)، ٤٠٠ للقسم (ب) خلال الشهر. وتبوب مصاريف أقسام الخدمات كمصاريف عامة في قائمة الدخل.

والمطلوب :

١- إعداد ورقة عمل لتخصيص مصاريف الشهر على الأقسام.

٢- إعداد قائمة دخل قطاعية للشهر.

الفصل الثاني

المشاكل المحاسبية للشركات الدولية

نظراً لاهتمام الدولة بالمشروعات الدولية لمحاولة دفع عجلة النمو الاقتصادي في مصر، فإنه من المفيد دراسة المشاكل المحاسبية لهذا النوع من الشركات، مع الأخذ في الحسبان ندرة الكتابات في ميدان المحاسبة الدولية سواء في مصر أو في الخارج.

يمكن تعريف الشركات الدولية بأنها تلك الشركات التي تزاول جزء هام من نشاطها أو تحصل على جزء كبير من رأسمالها من خارج الحدود الإقليمية.

ونظراً لأن المحاسبة عادة ما توصف بالإقليمية – شأنها في ذلك شأن القانون – حيث توجد في كل دولة مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تواجه الشركة الدولية مشكلة تعدد المبادئ المحاسبية الإقليمية، فهي لا تستطيع أن تخطط أو تراقب أو تعد قوائمها المالية في ظل عشرات المبادئ المحاسبية علاوة على ذلك في ظل العملات الأجنبية التي تتم بها عملياتها. لذلك من الضروري التعرف أولاً على هذه المشاكل، وهذا ما تحاوله هذه المقالة – حتى يمكن إيجاد الحلول لها – وهذا ما سيكون محل المقالات التالية.

من الممكن تحديد المشاكل المحاسبية للشركات الدولية في ستة مشـــاكل رئيسية :

١- ترجمة العملات الأجنبية.
٢- الضرائب.
٣- تقييم الأداء.
٤- التخطيط المالي.
٥- أسعار التحويل بين الفروع.
٦- نظم المعلومات.

١- ترجمة العملات الأجنبية :

لأغراض إدارية واستثمارية تعد الشركة قوائمها وتقاريرهـــا الداخليـــة بالعملات المختلفة، التي ستتم بها عملياتها، ثم بعد ذلك تعد قوائمها المنشـــورة على أساس عملة واحدة معينة، إذ لا يمكن مثلاً، جمع عمليات فرع القـــاهرة والتي تمت بالجنيه المصري على عمليات المركز الرئيسي في الكويت والتي تمت بالدينار الكويتي.

بصدد هذه النقطة تواجه الشركة الدولية مشكلتين رئيسيتين :

أ. تحديد العملة الأساسية التي سيتم إليها التحويل.

ب. ترجمة البيانات المحاسبية التي تمت في ظل عملات مختلفـــة إلى هـــذه العملة الأساسية.

وحين اختيار العملة الأساسية للشركة، تواجه الشركة عديد من البدائل مثل العملة التي تتم بها أغلب عمليات الشركة، العملة التي تدفع بها الأرباح للمساهمين، العملة التي تم الحصول على رأس المال في ظلها. ومن المعتاد في الممارسة العملية أن تختار الشركة العملة النقدية للدولة التي تأسست بها قانوناً.

وحين مواجهة مشكلة الترجمة فمن المفضل الفصل بين اصطلاح التحويل واصطلاح الترجمة، فيقصد بالتحويل عملية الاستبدال الفعلي بين وحدة نقدية ووحدة نقدية أخرى، بينما يقصد بالترجمة عملية تحويل على الورق فقط دون حدوث استبدال فعلي. والمشكلة المحاسبية تظهر في اختيار سعر التحويل الواجب استخدامه في عملية الترجمة. توجد عدة طرق في هذا الصدد مثل التفرقة بين الأرصدة الجارية والأرصدة طويلة الأجل. وطريقة التفرقة بين المفردات النقدية والمفردات غير النقدية، والطريقة الإنجليزية أو طريقة السعر الجاري وقت إعداد القوائم المالية، وأخيراً طريقة التفرقة على الأساس الزمني، وكل طريقة من هذه الطرق لها مزاياها ونقائصها، مما أدى إلى عدم وجود طريقة واحدة مقبولة قبولاً عاماً حين ترجمة القوائم المالية.

ولعملية ترجمة العملات الأجنبية في القوائم المالية تأثير كبير على كل من الدخل والمركز المالي للشركة، لذلك من الضروري إعطاء هذه المشكلة عناية خاصة.

٢- الضرائب :

من الطبيعي أن يكون لكل دولة نظامها الضريبي الخاص، مشتملاً على :

أ. الأنواع العديدة من الضرائب مثل ضريبة الدخل، الضريبة على المشتريات، الضريبة على المبيعات، الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على المرتبات.

ب. العديد من المعدلات الضريبية التي تتراوح بين لا ضريبة في برمودا إلى ١٥% في هونج كونج إلى ٣٠% في سويسرا إلى ٤٨% في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ٦٠% في سيرلينكا.

جـ. وعديد من الأسس الضريبية مثل الإعفاء الضريبي لبعض أنواع الاستثمارات، أو منع الازدواج الضريبي، أو الضريبة المانعة لبعض أنواع الاستثمار.

وللضرائب تأثير كبير على العمليات الدولية من حيث تحديد مكان الاستثمار، كيفية التسويق، أسعار التحويل بين الفروع، نوع الشركة الواجب اختياره، وأسعار التحويل حين ترجمة العملات الأجنبية بالقوائم المالية.

لذلك من المهم مناقشة مشكلة الضرائب، وذلك بالرجوع إلى الخبراء المتخصصين في الضرائب الدولية حتى يمكن الحصول على وفورات ضريبية ضخمة في العمليات الدولية، خاصة وأن مشكلة الضرائب مشكلة مستمرة نظراً للتغير المستمر في القواعد الضريبية للدول المتخلفة من وقت لآخر.

٣- تقييم الأداء :

في الشركات المحلية، من الممكن تقسيم الشركة إلى مراكز ربحية أو مراكز استثمار حتى يمكن استخدام النسب المالية المختلفة، وخاصة معدل العائد للحكم على كفاءة الأداء. أما في الشركات الدولية يصبح هذا التقسيم غير عملي نظراً لتكامل كل من مشاكل تنسيق الاستثمار، والضرائب، وأسعار التحويل بين الفروع علاوة على العديد من المجالات الإدارية التي يحاول المركز الرئيسي أن يتخذ فيها القرارات المركزية مما يؤثر على ربحية الوحدات التشغيلية، علاوة على ذلك من المعتاد أن يشجع المديرين على اتخاذ القرارات التي تفيد أحد الوحدات الإنتاجية أكثر من وحدتهم الخاصة، إذا ما كان في ذلك زيادة المنفعة للمنشأة ككل.

بالإضافة إلى ذلك، هناك القيود والضرورات المحلية التي تفرض على الوحدات الإنتاجية مما يجعل المقارنة بينها على أساس جغرافي أو المقارنة بين الفروع بالدول المختلفة أسلوب لا يمكن الاعتماد عليه بمفرده في تقييم الأداء.

٤- التخطيط المالي :

يشبه التخطيط المالي الإقليمي التخطيط المالي الدولي. إلا أن الأخير أكثر صعوبة في التنفيذ نظراً للاختلاف بين أهداف المشروعات الدولية عن المحلية. فليست تعدد المتغيرات هي فقط السبب، ولكن أيضاً اختلاف اللغة

والعوامل الاجتماعية غالباً ما تؤثر على إجراءات التخطيط الفعـــال خـــارج الحدود الإقليمية.

فمثلاً ليس من الممكن أن تحصل الشركة الدولية دائما على رأس المـــال بأدنى تكلفة لأكثر الاستثمارات ربحية نظراً لوجود عديد من القيـــود المحليـــة والتي تجعل الحصول على رأس المال المحلي خاضعـــاً لاعتبـــارات سياســـية أو لاعتبارات اقتصادية، كطلب المشاركة حـــد أدنى في رأس مـــال الشركـــات الأجنبية، كذلك من الصعب قياس العائد على الاستثمار أو تخصيص تكـــاليف الأموال طويلة الأجل إلى مشروعات معينة أو بلاد معينة. بيـــد أن التخطيـــط المالي الدولي ميدان آخذ في التطور والنمو أكثر من الميادين الأخرى للمحاسبة الدولية.

هـ- أسعار التحويل بين الفروع الدولية :

في المشروعات المحلية، تستخدم أسعار التحويل بين الأقسام والفـــروع لغرض الرقابة وتقييم الأداء ولتشجيع المديرين على تحقيق الأهداف العامـــة للشركة.

والمشكلة تواجه الشركات الدولية أيضا حيث تقوم بتحويل كمية كبيرة من ممتلكاتها بين فروعها الدولية، والصعوبة تظهر في عدم وجود مدخل مقبول لتسعير التحويلات بين الفروع مما لا يمكن الشركة الدولية من العمل بتنســـيق كامل لمواردها المتاحة ترتبط بأسعار التحويل على المستوى الـــدولي، وتظـــهر

مشكلة الضرائب إذ أن تسعير المنتجات المحولة يؤدي مباشرة إلى تحديد الوعاء الضريبي مما يجعل الضريبة مرتبطة بطريقة تحديد سعر التحويل، وقد يصل الأمر بالحكومات – في بعض الأحيان – إلى التدخل حتى لا يؤدي سعر التحويل إلى تهرب ضريبي من بلد إلى آخر.

كذلك يرتبط بسعر التحويل بعض المشاكل النقدية، وخاصة في الدول التي تضع قيود على خروج ودخول النقد إليها.

مشكلة أخيرة في تحديد سعر التحويل هي تأثيره على قرارات الشراء أو التصنيع داخل الشركة على المستوى الدولي حتى يتم تلبية احتياجات الفروع في البلاد المختلفة.

٦- نظم المعلومات :

توجد عديد من العوامل تؤدي إلى جعل نظام المعلومـــات للشركـــات الدولية أكثر تعقيداً من نظيره بالشركات المحلية.

فالمسافة من العوامل المؤثرة، إذ أن المعلومات تصبح بديلة عن الاتصال الشخصي المباشر بين المديرين العاملين في الميدان المحلي وبين العاملين بـــالمركز الرئيسي والفروع الأخرى.

وتعدد المتغيرات الواجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرارات الإدارية مثل العوامل القانونية، والسياسية، والاجتماعية، والثقافية التي تؤثر على متخذ القرار بما في ذلك المتغيرات الاقتصادية مثـــل اتجـــاه المنافســـين، ومعـــدلات الضرائب، والموارد النقدية المحلية، ومعدل الفائدة، ومصادر الخامات وأسعارها وما شابه.

عامل آخر هو الحاجة إلى الاتصال العكسي Feed Back ففي الشركات الدولية من الضروري أن تمد كل وحدة اقتصادية بمعلومات دقيقة ومرتبطـــة بأنشطة الوحدات الأخرى. وتقليديا تتدفق المعلومات أفقيـــا كمـــا في تدفـــق المعلومات بين فروع الشرق الأوسط لشركة مركزها أوربا بنفس أهمية التدفق الرأسي للمعلومات.

نتيجة للعوامل السابقة نجد أن الشركة الدولية تحتـــاج إلى معلومـــات إدارية أكثر عن مثيلتها التي تعمل محلياً فقط، لذلك عادة ما يستخدم الحاسب لتخفيف أعباء تجهيز بيانات الشركة الدولية.

مشكلة أخيرة ترتبط بالمنتج النهائي للنظام المحاسبي للشركات الدولية ألا وهي مجموعة القوائم المالية المجمعة المعدة للشركة وكافـــة فروعـــها وكافـــة الشركات المندمجة بها والمشكلة هنا تتعلق بعملية الإدماج نفسها وهي تتضمن نقاط ثلاثة :

النقطة الأولى : تتعلق بتجميع القوائم المالية للشركات التابعة، فالمعايير تختلف بين الدول المختلفة، وحيث ينص القانون المحلى على تطبيق قواعد محاسبية معينة على الشركات العاملة داخل الدولة، من الضروري أن تتم عملية تعديل، أو إعادة تصوير هذه القوائم قبل أن تتم عملية تجميعها على القوائم المالية المعدة الرئيسية. فمثلاً، القوائم المالية المعدة على أساس تكلفة الإحلال لا يمكن تجميعها على القوائم المالية للمركز على أساس التكلفة التاريخية وإلا أصبحت القوائم المالية الناتجة متأثرة ومنحازة إلى القواعد المستخدمة في إحدى الدول. لذلك يجب تعديل القوائم المعدة على أساس وجهات نظر أخرى، أو مبادئ مختلفة حتى يمكن جعلها صالحة للإدماج.

النقطة الثانية : تتعلق بمحتوى القوائم المالية. إذ أن تجميع القوائم المالية عادة ما يخفي عديد من الحقائق والعلاقات حتى يمكن تحقيق عملية الإدماج. وحيث أن عديد من البيانات المالية يجب إظهارها إذا رغب في أن تصبح القوائم المالية قابلة للفهم، وإن البيانات التالية توضح ما يجب أن يظهر بها :

١- بيان محدد للأسس المحاسبية الإقليمية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية. مثال ذلك " وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في مصر".

٢- وصف للأسلوب المستخدم في عملية الدمج، وخاصة العناصر التي تم استبعادها وأسباب ذلك.

٣- وصف كامل للطريقة المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية بالقوائم المالية وتوضيح المكاسب أو الخسائر الناتجة عن هذه العملية.

٤- تحليل المتغيرات الرئيسية مثل المبيعات، صافي الدخل، صافي الأصول وما شابه على أساس جغرافي.

٥- تصوير قائمة مجمعة لتدفق الأموال.

٦- تحليل لمصادر الأموال طويلة الأجل بما في ذلك معدلات الفائدة أو شروط توزيع الأرباح وبأي عملة.

النقطة الثالثة : ترتبط بجعل القوائم المالية متاحة لأطراف خارج نطاق الشركة. فمثلاً مستثمر عربي له اهتمام بالاستثمار في شركة ألمانية، من اللازم أن يكون له الحق في الحصول على قوائم مالية يستطيع فهمها عن هذه الشركة حتى ولو كانت لا تعمل بأي منطقة عربية.

ولتوضيح هذه المشكلة أكثر، فمن الطبيعي أن تكون القوائم المنشورة والمتاحة معدة وفقاً للمبادئ الألمانية، هذا يؤدي إلى أن دلالتها مضللة بالنسبة لقارئ مصر. ومن ناحية أخرى من الصعب إعادة عرض هذه القوائم وفقاً للمبادئ المحاسبية المطبقة في مصر.

لذلك من المفضل للشركات الدولية أن تذكر بقدر الإمكان الطرق والمبادئ والأساليب التي استخدمت في تصوير قوائمها المالية.

من المشاكل الهامة التي تواجه الشركات متعددة الجنسية مشكلة إيجـــاد طريقة رشيدة لتسعير تحويلات البضائع والخدمات والأساليب الفنية بين فروع الشركة بالدول المختلفة. ومن الجدير بالذكر أن مشكلة تحديد أسعار التحويل بين أقسام الشركة التي تعمل في النطاق المحلي فقط ما زالت محل جدل ونقاش لم ينته بعد إلى طريقة مقبولة قبولا عاما.

ونظرا لأن تحديد أسعار التحويل بالشركة متعددة الجنسية يكـــون محـــل اهتمام مباشر من جهات متعددة – مثل حكومة الدولة المضيفـــة للاســـتثمار، والجهات الضريبية، والمستثمرين، والمديرين المحليـــين، والجـــهات الجمركيـــة، والعاملين بالشركة – سنحاول في هذه المقالة دراسة أهم العوامل التي تؤثـــر في اتخاذ قرار تحديد أسعار التحويل بالشركة متعددة الجنسية.

١- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية :

يعتبر تأثير الضرائب من أكثر العوامل وضوحا في تحديد أسعار التحويل، إذ أن هناك حافز كبير نحو استخدام أسعار التحويل كأسلوب لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة في الدول التي تتميز بارتفاع معدلات الضرائب بهـــا، ونحـــو

استخدام الموانئ الضريبية – الدول ذات معدلات منخفضة من الضرائب – كوسيط في العمليات التجارية لامتصاص أرباح عمليات التحويل.

ومن الضروري ذكر أن الشركات متعددة الجنسية العريقة لا تتهرب من الضرائب وإنما تستغل الثغرات الموجودة بالقوانين الضريبية. فعلى سبيل المثال تقوم إنجلترا وألمانيا الغربية بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من ضريبة القيمة المضافة. وذلك لتشجيع الصادرات وللحصول على عملات أجنبية، وتستغل الشركات متعددة الجنسية هذه الثغرة في التهرب من سداد الضريبة المحلية.

ولقد تنبهت العديد من الحكومات لهذه المشكلة مما أدى إلى التعاون بين الدول لغرض إخضاع أرباح الشركات متعددة الجنسية للضرائب المحلية. ففي النرويج مثلاً، أعدت الحكومة ترتيبات مع أربعة شركات أجنبية مستخدمة للطاقة، وبمقتضاها يتم ربط ضريبة الدخل عن طريق الاتفاق بين أجهزة الضرائب وبين الشركة وليس عن طريق القواعد المحاسبية المتعارف عليها في ربط الضريبة فهذه الشركات تستورد معظم المواد الأولية اللازمة لها وتستفيد بالطاقة الكهربائية – الرخيصة نسبيا في النرويج – وتصدر إنتاجها للخارج ومن الطبيعي أن تكون أسعار التحويل المستخدمة للمواد الأولية وللإنتاج التام هي العامل المحدد للدخل الخاضع للضريبة، لذلك فإذا ما تبين للحكومة النرويجية أن أسعار التحويل لا تؤدي إلى ظهور دخل مناسب للنشاط المبذول بالنرويج، تتدخل بإعادة توزيع دخل الشركة بين نشاطها بالنرويج ونشاطها الخارجي.

٢- الضرائب الجمركية :

تعتبر الضرائب الجمركية المفروضة على أساس قيمة الواردات من العوامل الهامة في تحديد أسعار التحويل فكلما انخفض سعر الواردات كلما انخفضت الضرائب الجمركية المدفوعة. إلا أنه يجب الموازنة بين وفورات الضرائب الجمركية وبين احتمالات زيادة ضريبة الدخل المدفوعة نتيجة لرخص الواردات.

وتتخوف معظم الدول من تأثير أسعار التحويل على الإيرادات الجمركية، لذ إذا ما توفر للسلعة المستوردة سوق دولي متعارف عليه سواء في الدول المستوردة أو في أي دولة في العالم فإن ربط الضرائب الجمركية على أساس أسعار السوق يكون محل اعتبار إذا ما كانت أسعار تحويل الواردات أقل بكثير من أسعار السوق. ومن الطبيعي أن تقوم الدول المستوردة بحساب الإجراء الأفضل الحصول على إيراداتها من خلال ضرائب الدخل أو من خلال الضرائب الجمركية.

٣- تقييم أداء الإدارة :

إذا ما تم التنظيم الإداري لشركة على أساس لا مركزية مراكز الربحية، فإن أسعار التحويل تؤثر مباشرة على نتائج إدارة مراكز الربحية، هذه المشكلة لا تقتصر فقط على الشركات متعددة الجنسية إذ أنها محل جدل بين مؤيدي كل من مركزية ولا مركزية مراكز الربحية على نطاق الشركات المحلية. ومن المتفق

عليه في الشركات المحلية أن التنسيق بين مراكز الربحية يمكن أن يحسن من نتائج نشاط أحد المراكز طالما أنه يساهم في تعظيم ربحية المشروع ككل. ويمكن تطبيق نفس الأسلوب على الشركات متعددة الجنسية إلا أن طول قنوات الاتصـــال وانخفاض كفاءتها وأثر المتغيرات متعددة الجنسية على أسعار التحويل عادة مـــا تعوق تطبيق مبدأ تنسيق أرباح مراكز الربحية. فالمدير المحلي لشركة أجنبية عادة ما يواجه صعوبة معرفة الإجراء الأمثل للشركة ككل حـــين قيامـــه بشـــراء مستلزماته من شركة تابعة في دولة أخرى على أساس أسعار قابلة للتفـــاوض. وفي حالة قيام المركز الرئيسي بتحديد أسعار التحويل بعـــد دراســـة البدائـــل المختلفة. فإن الإدارة المحلية قد تثبط همتها إذا ما كان السعر جـــزافي أو غـــير عادل. علاوة على أن تحكم المركز الرئيسي في أسعار التحويـــل يفقـــد نظـــام لامركزية مراكز الربحية أهم مزاياه.

٤- المخاطر الاقتصادية والسياسية :

يمكن استخدام أسعار التحويل لمواجهة مخاطر تغير أسعار العملة، والمخاطر السياسية والاقتصادية، فهناك طرق عديدة لتحويل الأرباح ورأس المـــال مـــن الشركة التابعة ولكن أسعار تحويل المنتجات تواجه بصفة عامة بمقاومة سياســـية أقل من تلك الموجهة لتحويلات الأرباح والفوائد وحقـــوق المـــلاك والطـــرق الأخرى الأكثر وضوحا. فالمعلومات الأخيرة تكون منشورة بـــالقوائم الماليـــة ومتاحة للجميع. وبالتالي فهي أكثر عرضة للاســـتخدام بواســـطة المعـــارضين ومنتقدي الاستثمارات الأجنبية.

ومن الطبيعي أن تتمكن حكومة الدولة المضيفة للاستثمار من الحصول على أرقام أسعار التحويل من الشركة المحلية إلا أنها لا تمتلك الحصول على معلومات عن ربح وتكلفة الفروع الأجنبية الأخرى. وحتى إذا ما تمكنت من الحصول على هذه الأرقام فإن بعض الحكومات قد تتجاهل حقيقة تسرب جزء من ربح الشركة عن طريق أسعار التحويل نتيجة لتفهمها أن المستثمر الأجنبي يجب أن يحصل على جانب معقول من الربح وفقا لمعاييره حتى وإن بدت غير معقولة محليا. والتسرب عن طريق أسعار التحويل غير المعلنة يجعل من الصعب على المعارضين للاستثمارات الأجنبية انتقاد الحكومة لسماحها للمستثمرين الأجانب بامتصاص موارد الدولة. ومن ناحية أخرى فإن الحكومة بمعرفتها لأسعار التحويل تستطيع أن تخطط بدقة عند تعديل سياستها تجاه الاستثمارات الأجنبية.

وفي حالة الدول التي تتميز بارتفاع معدلات التضخم فإن رفع أسعار تحويل المنتجات المصدرة منها يصبح أمر مقلق. فإذا كانت السلعة من النوع الذي يتحمل رفع سعره محليا فإن ذلك سيؤدي إلى تحقيق أرباح محلية غير عادية وبالتالي تحمل ضرائب محلية أكبر من المعتاد وظهور احتمالات الخسارة نتيجة تدهور العملة أو منع تحويلها. والاحتمالات الأخيرة يمكن مشاهدتها في البرازيل والأرجنتين. وبالنسبة لأسعار تحويل واردات الدول ذات معدلات التضخم المرتفعة فإن رفعها يعتبر إجراء غير مقبول نظرا لأنه سيؤدي إلى زيادة مستوى التضخم.

٥- زيادة قوة مساومة الشركة :

عادة ما تقوم الشركة متعددة الجنسية بالحصول على احتياجاتها من الخامات وأجزاء المنتجات من موردين خارجيين علاوة على مواردها الخاصة. ولقد اتبعت شركة جنرال موتورز هذا الإجراء لسنوات عديدة نظرا لأنه يعطيها القدرة على اختبار تكلفة إنتاجها وعلى رفع قدرتها على المساومة مع الموردين الخارجيين. وهذا الأسلوب متبع في عديد من شركات البترول والتعدين واستغلال الغابات، فمنذ القرن التاسع عشر تقوم شركة الورق البريطانية بإجراء تسهيلات للحصول على الخشب ولب الشجر من النرويج والسويد وفنلندا ونيوفوندلاند واستطاعت استخدام الواردات المنخفضة السعر في الضغط على الأسعار المحلية والأجنبية لتوريد احتياجاتها. ومن الجدير بالذكر أن فروع النرويج والسويد وفنلندا كانت تعمل بخسارة وكانت غير مقبولة في الدولة المضيفة للاستثمار إلا أنها ساهمت في الضغط على السوق المحلي في إنجلترا وبالتالي في تعظيم ربحية الشركة ككل.

ويمكن استخدام أسعار التحويل في تحسين موقف أحد الشركات التابعة حين قيامها بالمفاوضة للحصول على قروض محلية. إذ بإعطاء الشركة التابعة قائمة دخل ملائمة نتيجة تحميلها بأسعار تحويل منخفضة لمدخلاتها وأسعار تحويل مرتفعة لمنتجاتها تتمكن من الحصول على القروض المحلية بسهولة ما لم يشك المقرض في مدى استمرار سياسة التحويل التي أدت إلى الحصول على النتائج الملائمة.

٦- المشروعات المشتركة :

تواجه المشروعات المشتركة مشاكل خاصة في تحديد أسعار التحويل، إذ أن خدمة مصالح حملة الأسهم المحليين عن طريق تعظيم الربح المحلي قد يكـــون غير ملائم من وجهة النظر العامة للشركة ككل، وفي بعض الحالات قد تؤثـــر مشاكل أسعار التحويل على السياسة العامة للشركة. فحينما حاولت شركـــة فورد ترشيد إنتاجها على مستوى العالم بحيث يتخصص كل فرع في منتجات أو أجزاء معينة أجبرت على تغييرها نتيجة لمشاكل أسعار التحويل وتحولـــت عـــن سياسة العمل في مشروعات مشتركة. ولسبب مماثل لم تحاول شركـــة جـــنرال موتورز العمل في مشروعات مشتركة.

٧- مواجهة الاحتكارات :

توجد قوانين مكافحة الاحتكارات في عديد من دول السوق الأوروبيـــة المشتركة وعديد من دول العالم. وبالرغم من أن الاهتمام الأساســـي في هـــذه القوانين هو منع التعاون بين الشركات المستقلة في ميدان السيطرة على الأسعار والأسواق إلا أن مراقبة أسعار التحويل قد تكون محل انتباه كذلك.

وعادة ما تحدد أسعار التحويل المنخفضة لمنع المنافسة المحلية أو الأجنبيـــة من دخول السوق وبهذا قد تمثل ميزة مناسبة للدول المضيفة إلا أنها تؤثر تأثـــيرا غير ملائم على إمكانية الإنتاج المحلي، فإذا كان سعر التحويل منخفض للغايـــة فقد تواجه الحكومة بسياسات وقوانين منع الانحراف. وفي حالة اهتمام الدولـــة

بإيجاد صناعة محلية منافسة لأغراض التنمية الاقتصادية فإن أسعار التحويل عادة ما لا تستطيع الوقوف أمام هذا الاتجاه مما يستلزم إعادة النظر في مستوياتها.

سياسات تسعير التحويلات بين فروع الشركة متعددة الجنسية :

نظرا لتعارض المتغيرات التي تحدد أسعار التحويل، من الصعب أن تدعي أي شركة دولية أنها توصلت إلى نظام أمثل لأسعار التحويل علاوة على عـــدم وجود نموذج نظري لتحديد سعر التحويل الواجب إتباعه نظريا.

في دراسة أخيرة تمت في الولايات المتحدة تبـــين أن معظـــم الشركـــات الأمريكية تستخدم طريقة أصطلح على تسميتها بتحديد أسعار التحويل علـــى مدى الذراع **Arms Length** والمعنى الدقيق لهـــذه الطريقـــة يختلـــف بـــين الشركات وبين الدول. وبصفة عامة تحاول هذه الطريقة توزيع ربح المنتج على طوال مراحل الإنتاج والتحويل. فإذا كان المنتج المحول يمكن شراءه من مـــورد خارجي مستقل تستخدم بعض الشركات هـــذا الســـعر في التحويـــل بينمـــا يستخدمه البعض الآخر كمؤشر عام ويقوم الطرفان محـــل العمليـــة بـــإجراء المفاوضات كما لو كانوا أطراف مستقلة، وفي حالات أخرى يستخدم ســـعر البيع للعملاء المستقلين للشركة كسعر لتحويل هذه المنتجات لفروع الشركة. وقد ذكر أحد المديرين الذين اشتركوا في هذه الدراسة أن شركتـــه تســـتخدم طريقة توزيع أسعار التحويل على مدى الذراع للتوفيق بين ثلاث احتياجـــات وهي المتعلقة بسلطات الجمارك التي تحاول مكافحة التـــهرب مـــن الرســـوم، واحتياجات سلطات الضرائب التي تسعى إلى مكافحة التهرب من الضريبـــة،

وبين احتياجات حملة الأسهم في كل من الشركة التابعة والشركة القابضة علاوة على ضرورة أن يكون السعر مربحا وتجاريا.

وفي حالة عدم وجود سلع مماثلة بالسوق للسلعة المحولة كما في حالة قطع الغيار. والسلع ذات العلامة التجارية فعادة ما يتم التسعير على أساس إضافة هامش إلى التكلفة. وهنا نواجه بتنوع كبير في تحديد مفهوم الهامش المضاف. هل يحتوي على نصيب المنتج من الأعباء الإدارية ؟ وماذا عن مصاريف البيع ؟ وهل هنالك مصاريف بيع بين الشركات التابعة ؟

وبالنسبة لأسعار تحويل الخدمات والاستشارات الإدارية تظهر المشكلة نتيجة عدم وجود مماثل خارجي. فمعظم الشركات تحدد أسعار هذه العناصر غير الملموسة على أساس ما تعتبره ملائما فإذا لم تتضرر السلطات الضريبية أو المساهمين أو مديري مراكز الربحية فإن السعر يعتبر مقبولا وساري.

في دراسة أخرى تمت على مستوى ٥٠ شركة أمريكية تبين أن أسعار التحويل عادة ما تحدد بواسطة الإدارة العليا للشركة القابضة بغض النظر عن جنسية الشركات التابعة أو درجة مركزية القرارات الأخرى. وقد أظهرت هذه الدراسة أن الشركات القابضة الأمريكية والكندية والفرنسية والإيطالية تعطي لأثر الضرائب الأهمية الأولى في تحديد أسعار التحويل بينما تركز الشركات البريطانية على أهمية تحسين المظهر المالي للشركات التابعة. وحاز التضخم بالدولة المضيفة للاستثمار على اهتمام كافة الشركات عدا التابعة للدول

الاسكندنافية والتي اهتمت أساسا بمدى قبول الدولة المضيفة لأسعار التحويـــل. وتعطي الشركات الألمانية اهتماما أقل بمشكلة تحديد أسعار التحويل.

الخلاصة :

يجب أن تقترن سياسة تشجيع الاستثمارات الأجنبية بدراسات تحليليـــة للأساليب المختلفة التي تتبعها الشركات متعددة الجنسية بصدد تحديد أســـعار تحويل منتجاقما لما لها من أثر مباشر على عوائد الدولة من هـــذه الاســـتثمارات سواء كان ذلك في شكل ضرائب جمركية أو ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو ما يعود على المجتمع من منافع اجتماعية.

الفصل الثالث

الفروع والشركات التابعة الأجنبية

لا توجد طرق خاصة لتسجيل عمليات الفروع الأجنبية وإنما الخاصية المميزة هي كيفية معالجة العملات الأجنبية، فإذا كان الفرع يمثل استثمار في دولة أجنبية فإن المركز الرئيسي سيمسك حساباته بالجنيه المصري وسيمسك الفرع حساباته بالعملة الأجنبية. ويفتح الفرع "حساب المركز الرئيسي" في دفاتره، ويقيد المركز الرئيسي هذه العمليات بدفاتره في "حساب الفرع".

ومن أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات والشركات المصرية التي لها نشاط أو فروع خارجية، مشكلة ترجمة العملات الأجنبية بالقوائم المالية، إذ تؤدي هذه الشركات عملياتها اليومية بعديد من العملات المختلفة مما يؤدي إلى ظهور كل من أصولها وخصومها وإيراداتها ومصروفاتها مقومة على أساس عديد من العملات. وحتى يمكن تفهم واستخدام قوائمها المالية يصبح من الضروري استخدام بعض الأساليب لترجمة العملات والقوائم المعدة على أساس عملات أجنبية إلى العملة المحلية.

وتبدو أهمية مشكلة ترجمة العملات الأجنبية من حقيقة أن المنشأة قد تتحمل خسائر نتيجة تغير أسعار الصرف بين العملات قد تؤدي إلى استيعاب وتغطية كل الأرباح التي حققتها المنشأة من نشاطها الرئيسي.



ويظهر دور المحاسب في هذه المشكلة من ضرورة ترجمة وإدماج العملات والقوائم المالية المعدة على أساس عملة أجنبية، داخل القوائم المالية للمنشأة.

لذلك يهتم هذا الفصل بالمداخل المختلفة للترجمة ثم ببعض الأساليب الفنية التي تؤدي إلى تخفيض خسائر تغير أسعار الصرف بين العملات إلى الحد الأدنى.

التفرقة بين ترجمة العملات وتحويل العملات:

استخدم كل من لفظ الترجمة **Translation** ولفظ الصرف **Conversion** لفترة طويلة كبدائل لعملية تغيير وحدة النقد من العملات الأجنبية إلى العملة المحلية ومن المفضل تخصيص لفظ الترجمة لحالة القيام بإظهار العملات الأجنبية في القوائم المالية على أساس نظيرها من العملة المحلية. أي عملية التحويل على الورق دون حدوث تبادل نقدي، وتخصيص لفظ الصرف لعملية التبادل الفعلي والتبادل النقدي بين العملات الأجنبية والعملة المحلية.

يهتم هذا الفصل بعملية الترجمة وهي تشتمل على كل من :

١- ترجمة القوائم المالية للفروع وللشركات التابعة والمسوكة بعملة أجنبية إلى عملة الشركة القابضة.

٢- ترجمة أرصدة بعض الأصول والالتزامات المملوكة والمقومة بعملة أجنبية إلى العملة المحلية.

مشكلة تعدد أسعار الصرف بين العملات:

تسمى المعدلات المستخدمة للتحويل من عملة إلى أخرى بأسعار الصرف أو أسعار التبادل وتتحدد وفقا للقيمة النسبية لإحدى العمـــلات في مواجهـــة العملات الأخرى.

وتقوم عديد من الحكومات بإتباع نظام تعدد أسعار الصرف كجزء مـــن نظام فرض الرقابة على العملات الأجنبية فيمكن أن نجد :

السعر الرسمي: هو السعر الذي يشتري ويبيع به البنك المركزي العملـــة المحلية.

السعر الحر: وهو السعر الذي تقبل به البنوك المحلية والأجنبية عمليات الصرف.

سعر السوق السوداء: وهو السعر الذي يحدد بواسطة الوســـطاء غـــير الرسميين لتبادل العملات.

السعر الجزائي: وهو السعر الذي يحدد لنوع معين من العمليات، خاصة لعدم تشجيع واردات معينة.

السعر التفضيلي أو التشجيعي: وهو السعر الذي يستخدم لعمليات معينة عادة لتشجيع نوع معين من الصادرات.

وتكون هذه الأسعار سائدة في نفس الوقت وتواجه المحاســـب مشكلـــة اختيار أنسب هذه الأسعار لعملية الترجمة. والموصى به هو اســـتخدام الســـعر

الذي يمكن به سحب الأموال الموجودة بالدولة الأجنبية أو سداد الالتزامات والأرباح الموزعة به.

الطرق الفنية لترجمة العملات الأجنبية:

لا يفترض في عملية الترجمة محاولة إظهار القيمة الجارية للاستثمارات والالتزامات بالعملات الأجنبية، كما لا يفترض فيها إجراء عملية تحويل فعلية وإنما الغرض من الترجمة هو تغيير وحدة القياس من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية.

وفيما يلي عرض للطرق الفنية المستخدمة في الترجمة وذلك بعد استبعاد الطريقة التاريخية – استخدام أسعار الصرف السائدة وقت حدوث كل عملية – وذلك نظرا لتقادمها.

(أ) طريقة التفرقة بين المفردات الجارية والمفردات طويلة الأجل:

تعتبر هذه الطريقة الطريقة التقليدية حاليا للترجمة وقد بدأ استخدامها منذ عام **١٩٣٠** بعد تحول عديد من الدول عن الغطاء الذهبي لعملاتها.

فلقد أوصت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في عام **١٩٣١** باستخدام هذه الطريقة وهي تعتمد أساسا على التفرقة المحاسبية بين المفردات الجارية والمفردات طويلة الأجل في الميزانية العمومية وتقوم على الأسس التالية :

(أ) ترجمة الأصول المتداولة والالتزامات الجارية باستخدام أسعار الصرف السائدة في نهاية العام. وذلك مثل النقدية والعملاء والموردين والقروض قصيرة الأجل.

(ب) ترجمة الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملاك التي بالعملات الأجنبية إلى نظيرها بالعملة المحلية باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت إجراء هذه العمليات أي وقت شراء الأصل أو نشأة الالتزام، أي استخدام السعر التاريخي.

(جـ) تترجم المصروفات والإيرادات بقائمة الدخل باستخدام أسعار الصرف المحسوبة على أساس متوسط الأسعار الشهرية طوال العام. أما الاهلاك فيتم ترجمته باستخدام أسعار الصرف السائدة وقت شراء الأصل المحسوب عنه الاستهلاك.

(د) يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة والخسائر غير المحققة نتيجة تغير أسعار الصرف وإظهارها بقائمة الدخل. أما المكاسب غير المحققة فيتم تأجيلها في حساب وسيط بالميزانية العمومية إلى السنة التي يتم فيها تحققها.

تقوم هذه الطريقة علي حقيقة أن التغير في أسعار التبادل يعكس الظروف التضخمية السائدة في الدولة التي تنخفض فيها أسعار العملة، وأنه يفترض أن التزايد في التكلفة المحلية للأصول الثابتة يعادل إلى درجة كبيرة أثر تخفيض العملة.

وعلى ذلك إذا انخفضت أسعار العملات الأجنبية بمعدل ٢٠٪ فإن الزيادة في أسعار الأصول الثابتة بالسوق الأجنبي يجب ألا تختلف كثيرا عن ٢٠٪.

مزايا هذه الطريقة :

(أ) أنها مستخدمة منذ فترة طويلة ولها ميزة البساطة وتوفر الكتابات والبحوث لشرحها ونقدها.

(ب) تعتمد هذه الطريقة على عرف محاسبي مستقر للتفرقة بين المفردات الجارية والمفردات طويلة الأجل.

(جـ) أنها مناسبة لترجمة المفردات طويلة الأجل حينما تكون التغيرات في أسعار الصرف بسيطة أو أن تدهور سعر العملة مؤقت.

الانتقادات التي توجه إلي هذه الطريقة :

(أ) تؤدى ترجمة الالتزامات طويلة الأجل باستخدام الأسعار التاريخية للصرف إلى الاعتراف بمكاسب أو خسائر التغير في أسعار الصرف.

(ب) تؤدى هذه الطريقة إلى مقابلة الإيرادات والمترجمة بقائمة الدخل على أساس متوسط أسعار الصرف السائدة خلال العام، بالاستهلاك المترجم على أساس الأسعار التاريخية مما يخل بقاعدة ثبات وحدة القياس.

(جـ) في حالة حدوث تغير يتصف بالاستمرار في أسعار الصرف، يثار التساؤل عن واقعية عدم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغير في الأسعار إلي السعر الجديد.

(د) في حالة انخفاض أسعار الصرف بعد شراء المخزون، فإن ترجمة المخزون باستخدام أسعار الصرف السائدة في نهاية العام يؤدي إلي ظهور خسائر في السنة المالية التي تم فيها الشراء يتم معادلتها بزيادة غير عادية في ربح العمليات في السنة التالية والتي سيتم فيها بيع المخزون.

وبالرغم من إتباع عديد من الشركات لهذه الطريقة إلا أن الدراسات في ميدان المحاسبة الدولية جعلت هذه الطريقة متقادمة لذلك لا ينصح بإتباعها.

٢- طريقة التفرقة بين المفردات النقدية والمفردات غير النقدية :

أدت الانتقادات الخاصة بالطريقة السابقة إلى ظهور طريقة التفرقة بين المفردات النقدية والمفردات غير النقدية. واستحدثت هذه الطريقة في الخمسينيات وتم نشرها بواسطة الجمعية الوطنية للمحاسبين بالولايات المتحدة في عام ١٩٦٠.

في ظل هذه الطريقة يتم ترجمة المفردات النقدية باستخدام الأسعار السائدة في نهاية العام وقت إعداد الميزانية العمومية أما المفردات غير النقدية فيتم ترجمتها باستخدام الأسعار التاريخية للتحويل.

وتعرف المفردات النقدية بأنها الأصول أو الالتزامات المشابهة للمفردات النقدية التالية:

(أ) الحسابات التي يتم تحصيلها على أساس عدد محدد من الوحدات النقدية.

(ب) الالتزامات مستحقة السداد بعدد محدد من الوحدات النقدية.

(جـ) القيمة التقديرية لهذه الحسابات إذ لا يؤدي تقييم أحد الأصول أو الالتزامات على أساس تقديري إلى تغيير حقيقة كونه مفردة نقدية.

وبصفة عامة يمكن القول أن المفردات النقدية هي التي ستؤدي إلى حدوث عملية تبادل نقدي أو الاحتفاظ بقيمة نقدية.

ويمكن تلخيص القواعد الأساسية لهذه الطريقة فيما يلي:

(أ) يتم ترجمة المفردات النقدية طويلة وقصيرة الأجل باستخدام أسعار الصرف السائدة في نهاية العام حيث أن تغير أسعار الصرف تؤدي إلى تحقيق مكاسب أو خسائر في هذه المفردات.

(ب) يتم ترجمة المخزون والمفردات الملموسة الأخرى مثل الأصول الثابتة باستخدام الأسعار التاريخية.

(جـ) يتم ترجمة المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المحصلة مقدما باستخدام الأسعار التاريخية نظرا لأنهم غير مرتبطين بأسعار التبادل في المستقبل.

(د) يتم ترجمة كافة عناصر المصروفات والإيرادات بقائمة الدخل باستخدام متوسط أسعار الصرف السائدة خلال العام – عدا المخزون والاستهلاك.

(هـ) يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة وبالخسائر غير المحققة بقائمة الدخل بينما تعلق المكاسب غير المحققة بالميزانية العمومية إلى السنة التي تتحقق فيها.

وتعتمد هذه الطريقة على أن المفردات النقدية تكون معرضة لمخاطر الخسارة نتيجة تغير أسعار التبادل نظرا لأنه إذا ارتفعت أو انخفضت أسعار التبادل، فإن الأصول النقدية المقومة بالعملة الأجنبية سوف تغل عند تحويلها كمية أكبر أو أقل من الدولارات – وهذه الأصول معرضة لمخاطر التغير غير الملائم في أسعار الصرف.

أما الأصول غير النقدية فتفترض هذه الطريقة أن المعدل التاريخي يكــون مناسبا كأساس لترجمتها حيث أن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تغير أســعار التبادل يتم استيعابها بالتغير في السعر المحلي للأصول أو التضخم أو الكساد في الدول الأجنبية.

مزايا هذه الطريقة:

١- تلقى هذه الطريقة قبولا نتيجة للمنطق الذي تعتمد عليه.

٢- تؤدي ترجمة الالتزامات النقدية طويلة الأجل باســتخدام الأســعار الجارية للتبادل إلى الحصول على قيمة واقعية لهذه الالتزامــات مما يفيــد في التخطيط واتخاذ القرارات المالية.

الانتقادات التي توجه إلى هذه الطريقة:

١- تتجاهل هذه الطريقة تأثير تغير أسعار التبادل على المفــردات غــير النقدية وهي في بعض الأحيان تأثيرات لا يمكن تجاهلها.

٢- افتراض أن تغير أسعار التبادل يعادل التغــير في الأســعار المحليــة للأصول افتراض صحيح في بعض الحالات وغير قائم في حالات عديدة خاصة حين تدخل الحكومات في تحديد أسعار صرف العملات وعــدم تــرك قــانون العرض والطلب لتحديد الأسعار المناسبة للصرف.

٣- طريقة الأسعار الجارية للتحويل (الطريقة البريطانية):

أوصت اللجنة الخاصة بالمعالجة المحاسبية للتغيرات في أسعار تبادل الجنيه الإسترليني مع العملات الأجنبية والتابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز في عام ١٩٦٨ باستخدام الأسعار الجارية لترجمة العملات الأجنبية.

والقواعد الرئيسية لهذه الطريقة:

١- بالنسبة للشركات التي لها فروع أو شركات تابعة بالخارج يتم ترجمة أصولها وخصومها ومصروفاتها وإيراداتها باستخدام الأسعار السائدة للتحويل وقت إعداد الميزانية العمومية.

٢- يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن تغير أسعار الصرف بحساب الأرباح والخسائر.

٣- بالنسبة للشركات التي لها فروع أو شركات تابعة بالخارج يتم ترجمة القوائم المالية لهذه الفروع أو الشركات التابعة باستخدام الأسعار الجارية في نهاية العام.

وهناك القليل حول المنطق أو النظرية التي تقوم عليها هذه الطريقة ويمكن تبريرها علي أساس أن الشركات لا يمكنها سحب هذه الأصول المخصصة للعمليات الخارجية بسهولة لذلك فإن الفصل بين الأصول الجارية والأصول طويلة الأجل يكون غير واقعي. كذلك فان الفصل بين المفردات النقدية وغير النقدية يكون ذو فائدة كبيرة إلا أن تأثير أسعار التبادل علي المفردات غير النقدية يجب عدم تجاهله.

مزايا هذه الطريقة :

١ــ تتصف هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق العملي.

٢ــ تتفق هذه الطريقة مع أفكار استخدام نظام المحاسبة علـــي أســاس التكلفة الجارية للأصول كوسيلة لحل مشاكل التضخم ــ وهي الأفكار السائدة حاليا بالمملكة المتحدة.

٣ــ إذا ما تم تعريف الأصول علي أنها القيمة المتوقع الحصول عليــها في المستقبل من الاستثمارات فإن المنطق يستدعي ترجمة قيمتها علي أساس الأسعار الجارية للتبادل .

الانتقادات التي توجه إلى هذه الطريقة:

١- معظم المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المحصلة مقدما تمثــل عمليات تمت وليس لها ارتباط بأسعار الصرف في المستقبل لذلك يفضل ترجمتها باستخدام المعدلات التاريخية وذلك كما في حالة مصاريف البحوث والتطويــر والإيجار والتأمين.

٢- يظهر اعتراض على ترجمة الأصول غير النقدية باستخدام الأســعار الجارية نظرا لأن ذلك قد يؤدي إلى تخفيض غير واقعي لقيمة الأصول في حالــة التدهور السريع للعملة أو إلى زيادة غير فعلية لقيمة الأصول في حالة تزايد قيمة العملة إذ أن تغير أسعار التبادل يعتبر مقياس ضعيف للغاية لقياس قدرة الأصول الموجودة بالخارج على إنتاج عائد مقبول للشركة القابضة.

٤- الطريقة الزمنية:

أوصت بها الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٢. وهي تعتمد في الترجمة على طبيعة كل مفردة وما إذا كانت تمثل قيمة ثابتة أو تمثل تعهد بالسداد أو الاسترداد. فبالنسبة للمفردات التي تمثل عمليات متعهد بالوفاء بها يتم ترجمتها باستخدام أسعار التبادل السائدة في نهاية العام وذلك كما في حالة ترجمة النقدية، وحسابات العملاء، والموردين والالتزامات الجارية وطويلة الأجل.

أما بالنسبة للمفردات التي تمثل أسعار نقدية تمت، يتم ترجمتها باستخدام أسعار التبادل السائدة وقت إتمام تسجيل هذه الأسعار كما في حالة ترجمة الأصول الثابتة والأعباء المؤجلة والمصروفات المدفوعة مقدما والمخزون.

وتعتمد هذه الطريقة على منطق أن عملية الترجمة هي عملية تغير لوحدة القياس، ولا يمكن استخدامها لتغيير المفردات الخاضعة للقياس. إذ أن تحويل مساحة منضدة من بوصات إلى سنتيمترات مثلا لا يمكن أن يؤدي إلى قياس ارتفاع المنضدة.. لذا فإن عملية تحويل وحدة القياس لا يمكن أن تغير من القواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية المحسوبة بعملة مخالفة لوحدة القياس المستخدمة.

مزايا هذه الطريقة:

١- تفضل هذه الطريقة في حالة وجود تغيرات ضخمة في أسعار التبادل.

٢- تعتمد على منطق قوي بالنسبة للمفردات التي ستتم التسوية النهائية لها في المستقبل إذ يتم ترجمتها بالأسعار القريبة من أسعار الاستبدال التي ستكون سائدة وقت إتمام السداد أو الاسترداد.

الانتقادات التي توجه إلى هذه الطريقة:

١- يؤدي استخدام المعدلات التاريخية لترجمة المخزون والأصول الثابتة إلى صعوبات في مقارنة القوائم المالية.

٢- تعتبر غير مناسبة في حالة استخدام نظام المحاسبة على أساس التكلفة الجارية.

من العرض السابق، يتضح تعدد الطرق الممكن استخدامها في عملية ترجمة القوائم المالية. ويرى الباحث أن استخدام طريقة الأسعار الجارية (الطريقة البريطانية) بعد إجراء بعض التعديلات بها خاصة بالنسبة لترجمة المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المحصلة مقدما يمكن أن يؤدي إلى الحصول على بيانات قريبة من الواقع بالنسبة لنشاط الفروع أو الشركات التابعة الخارجية.

ومن الجدير بالذكر أن بعض البنوك تقدم خدمة لعملائها بإعداد تنبؤات بأسعار التبادل في المستقبل لعديد من العملات. ومن الطبيعي أن تكون هذه التنبؤات قابلة للاختلاف عن المعدلات الفعلية التي ستتحدد في المستقبل، إلا أن معرفة هذه التنبؤات تعتبر عامل مفيد وهام لإدارة المشروعات بالنسبة للتخطيط والرقابة المالية على عملياتها الخارجية.

ويرتبط بموضوع العملات الأجنبية نقطة أخيرة تتعلق بالأساليب التي يمكن استخدامها لتخفيض خسائر تغير أسعار الصرف بين العملات إلى الحد الأدنى.

ويمكن تلخيصها فيما يلي :

١- إدارة النقدية:

تؤدي السياسة المثلى لإدارة النقدية إلى تخفيض خسائر تغير أسعار تحويل العملات الأجنبية. وتوجد عديد من الإجراءات مثل تحويل النقدية الفائضة إلى عملة صعبة، أو إقراض النقود الفائضة إلى الفروع أو الشركات التابعة لمواجهة احتياجاتها، أو سداد الديون قبل موعد استحقاقها بالنسبة للديون بالعملات الصعبة.

٢- القرارات الفنية:

مثل سياسة شراء أو تشييد المعدات والمباني بالنقدية الفائضة في وقت التضخم أو تدهور العملات إذ يؤدي ذلك إلى الحصول على أصول ذات قيمة متزايدة بدلا من النقود ذات القيمة المتدهورة.

٣- إدارة المخزون:

يؤدي تحويل العملات الأجنبية الفائضة في أوقات التدهور إلى مخزون إلى تخفيض خسائر تدهور العملة.

٤- إدارة الاقتراض:

إذا تم اقتراض الأموال اللازمة لرأس المال العامل وللأصول الثابتة بالدول الأجنبية، يؤدي ذلك إلى تخفيض خسائر تغير أسعار التبادل فبينما قد تكون فوائد القروض مرتفعة إلا أنها تكون قابلة للخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي إلى أن التكلفة الشاملة قد تكون أقل كثيرا من الخسائر التي تتحملها المنشأة لو مولت عملياتها الخارجية بعملة قد تتعرض للتدهور.

٥- مراقبة تسعير السلع والخدمات :

في حالة حدوث تغير دائم في أسعار التبادل قد يكون الحل هو رفع أسعار بيع المنتجات بالخارج لتعويض خسائر تدهور العملة.

٦- في حالة مواجهة مشاكل تجميد العملات وسياسات الحماية، يجب على الإدارة إتباع سياسة العمليات الثلاثية لمواجهة قيود تحويل العملة.

خلاصة :

يؤدي تغير أسعار تحويل العملات إلى ظهور مشاكل ترجمة العملات بالقوائم المالية ومحاولة تخفيض خسائر تغير أسعار التبادل إلى أدنى حد، ويقع على عاتق الإدارة اتخاذ الطريقة المثلى لترجمة هذه العملات بالقوائم والتي تؤدي إلى الحصول على بيانات أكثر ارتباطا بالواقع وأكثر فائدة من ناحية التخطيط والرقابة المالية. والوضع الأمثل للمشروع هو حالة عدم تحقيق أي خسائر نتيجة تغير أسعار التبادل، مما يستلزم إتباع سياسات حكيمة حتى لا تتصرف الشركة

عن نشاطها الرئيسي وتتحول إلى مضارب في سوق العملة ولا تؤدي خسائر تغير أسعار الصرف إلى سحب كافة أرباح النشاط الرئيسي للمنشأة.

ملحق (١) :

العمليات الحسابية للتحويل للجنيه المصري:

يستلزم التحويل إلى الجنيه المصري إما القسمة أو الضرب وفقا لنوع المعدل المذكور.

أ- حينما يكون المعدل المذكور رقما لما يعادله الجنيه المصري من عملة أجنبية مثلا كذا دولار للجنيه.

القاعدة: اقسم القيمة بالعملة الأجنبية على المعدل مع ملاحظة العلامات العشرية والإجابة ستكون بالجنيهات والقروش المصرية.

أوجد القيمة بالجنيه المصري لمبلغ ١٠٣٥١ دولار بمعدل ٠,٢٩ دولار للجنيه.

القيمة بالجنيه المصري = ١٠٣٥١ / ٠,٢٩ = ٣٥٦٩٣,١ جنيه

حول إلى الجنيه المصري ٩١٢١ دولار كندي بمعدل ٠,٢٠ دولار للجنيه.

القيمة بالجنيه المصري = $\frac{٩١٢١}{٠,٢٠}$ = ٤٥٦٠٥ جنيه

حول إلى الجنيه المصري مبلغ ٨٤٦٢٥٢ جنيه إسترليني بمعـــدل ٠,١٦ جنيه إسترليني للجنيه المصري.

القيمة بالجنيه المصري = $\frac{٨٤٦٢٥٢}{٠,١٦}$ = ٥٢٨٩٠٧٥ جنيه

ب- حينما يذكر معدل الصرف قيمة الجنيهات المعادلة لوحـــدة النقـــد الأجنبي.

القاعدة: اضرب قيمة العملة بالمعدل واقسم على ١٠٠ إذا كان المعامل بالقروش والإجابة ستكون بالجنيهات.

أوجد القيمة المعادلة بالجنيهات المصرية لمبلغ ٢٤٢٨ روبية إذا كان سعر الروبية ١٥ قرش للروبية.

القيمة بالجنيه المصري = ٢٤٢٨ × $\frac{١٥}{١٠٠}$ = ٣٦٤,٢ جنيه

أوجد القيمة المعادلة بالجنيه المصري لمبلغ ٩٠٠٠ دولار أمريكي إذا كان سعر الدولار ٣,٣٩ جنيه مصري.

القيمة بالجنيه المصري = ٩٠٠٠ × ٣,٣٩ = ٣٠٥١٠ جنيه

طريقة ترجمة حسابات الفروع الأجنبية:

يرسل الفرع الخارجي أو الشركة التابعة ميزان مراجعته للمركز الرئيسي في نهاية العام، ويقوم المركز الرئيسي باختيار طريقة الترجمة التي تناسبه ثم يتم ضرب قيمة كل حساب في معدل الترجمة المناسب، وفي حالة وجود فروق في ميزان المراجعة بالجنيه المصري فإنها تعالج على أنها أرباح أو خسائر ترجمة العملة، فإذا كان الرصيد مدين تكون "خسائر ترجمة العملة" وإذا كان الرصيد دائن تكون "أرباح ترجمة العملة" ويقفل أي منهما في حساب الأرباح والخسائر الخاص بالفرع.

وتوجد حسابات مقابلة تتعلق بعلاقة الفرع بالمركز الرئيسي وهما حساب جاري المركز الرئيسي في دفاتر الفرع ويقابله حساب جاري الفرع بدفاتر المركز الرئيسي، وحساب المصروفات النقدية من الفرع في دفاتر المركز الرئيسي ويقابله حساب المصروفات النقدية للمركز الرئيسي في دفاتر الفرع ويتم ترجمة هذه الحسابات بوضع أرصدة الحسابات المقابلة كما هي بالجنيه المصري مع مراعاة العمليات بالطريق.

مثال:

لشركة النصر للتصدير والاستيراد فرع بالسعودية يمسك حساباته بالريال السعودي، وقد أرسل الفرع ميزان مراجعته في ١٩٩٩/١٢/٣١ كما يلي :

منه ريال سعودي	له ريال سعودي	البيان
٦١٠٠٠		نقدية
٤٠٠٠٠		عملاء
	٤٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٧٠٠٠٠		أثاث وتركيبات
	٧٠٠٠	مجمع إهلاك أثاث وتركيبات
	٣٠٠٠٠	موردون
	١٠٠٠٠	أوراق دفع
١٨٠٠٠٠		مدفوعات نقدية للمركز الرئيسي
	٢٠٠٠٠٠	جاري المركز الرئيسي
	٤٠٠٠٠٠	مبيعات
٤٠٠٠٠		بضاعة أول المدة
٢٠٠٠٠٠		مشتريات
٦٠٠٠٠		مصروفات عمومية
٦٥١٠٠٠	٦٥١٠٠٠	

فإذا علمت أن :

١- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال سعودي.

٢- أن أسعار الصرف للريال السعودي كما يلي :

سعر الريال وقت شراء الأثاث والتركيبات	٩٠ قرشا مصريا
سعر الريال في أول العام	٨٨ قرشا مصريا
متوسط سعر الريال خلال عام ١٩٩٩	٨٩ قرشا مصريا
سعر الريال في ١٩٩٩/١٢/٣١	٨٦ قرشا مصريا

٣- أن أرصدة الحسابات المقابلة بدفاتر المركز الرئيسي كانت كما يلي:

رصيد حساب مقبوضات نقدية من الفرع ٣٢,٤٠٠ جنيه

رصيد حساب جاري الفرع ٣٦,٠٠٠ جنيه

٤- يحسب الإهلاك بمعدل ١٠% للأثاث والتركيبات

٥- يراد جعل مخصص الديون المشكوك فيها بحيث يبلغ ٥% من العملاء.

والمطلوب:

١- تصوير ميزان مراجعة الفرع بالجنيه المصري مع العلم أن الشركة تتبع طريقة التفرقة بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة في ترجمة العملات الأجنبية.

٢- تصوير حساب المتاجرة والأرباح والخسائر للفرع بالعملة المصرية مع إظهار خانة نظامية بالريال السعودي.

٣- تصوير الميزانية العمومية للفرع.

٤- إعداد قيود إقفال الأرباح والخسائر بدفاتر الفرع وبدفاتر المركز الرئيسي.

(١) ميزان مراجعة الفرع بالجنيه المصري وأساس الصرف

البيان	أساس الصرف	سعر الصرف بالجنيه المصري	بالجنيه المصري		بالريال السعودي	
			له	منه	له	منه
نقدية	سعر آخر المدة	٠,٨٦		٥٢٤٦٠		٦١٠٠٠
عملاء	سعر آخر المدة	٠,٨٦		٣٤٤٠٠		٤٠٠٠٠
مخصص د.م. فيها	سعر آخر المدة	٠,٨٦	٣٤٤٠		٤٠٠٠	
أثاث وتركيبات	وقت شراء الأصل	٠,٩٠		٦٣٠٠٠		٧٠٠٠٠
مجمع استهلاك أثاث وتركيبات	وقت شراء الأصل	٠,٩٠	٦٣٠٠		٧٠٠٠	
موردون	سعر آخر المدة	٠,٨٦	٢٥٨٠٠		٣٠٠٠٠	
أوراق دفع	سعر آخر المدة	٠,٨٦	٨٦٠٠		١٠٠٠٠	
مدفوعات نقدية للمركز الرئيسي	القيمة المقابلة			٣٢٤٠٠		١٨٠٠٠٠
جاري المركز الرئيسي	القيمة المقابلة		٣٦٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
مبيعات	متوسط أسعار العام	٠,٨٩	٣٥٦٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	

٤٠٠٠٠		٣٥٢٠٠		٠,٨٨	سعر أول العام	بضاعة أول المدة
٢٠٠٠٠٠		١٦٨٠٠٠		٠,٨٩	متوسط أسعار العام	مشتريات
٦٠٠٠٠		٥٣٤٠٠		٠,٨٩	متوسط أسعار العام	مصروفات عمومية
			٢٧٢٠		متمم	أرباح ترجمة العملة
٦٥١٠٠٠	٦٥١٠٠٠	٤٣٨٨٦٠	٤٣٨٨٦٠			

حـ/ المتاجرة للفرع

بالجنيه المصري	بالريال السعودي	البيان	بالجنيه المصري	بالريال السعودي	البيان
٣٥٢٠٠	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة أول المدة	٣٥٦٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات
١٦٨٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المشتريات	١٣٦٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ بضاعة آخر المدة
١٦٦٤٠٠	١٨٠٠٠٠	إلى حـ/ أ.خ الفرع (مجمل الربح)			
٣٦٩٦٠٠	٤٢٠٠٠٠		٣٦٩٦٠٠	٤٢٠٠٠٠	

(*) تم ترجمة بضاعة آخر المدة بسعر الإقفال ٠,٨٦

حـ/ أ.خ الفرع

بالجنيه المصري	بالريال السعودي	البيان	بالجنيه المصري	بالريال السعودي	البيان
٥٣٤٠٠	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المصروفات	١٦٦٤٠٠	١٨٠٠٠٠	من حـ/ المتاجرة (مجمل الربح)
٦٣٠٠	٧٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك أثاث	١٧٢٠	٢٠٠٠	من حـ/ مخصص د.م. فيها
١٠٨٤٠٠	١١٥٠٠٠	صافي الربح (رصيد)			
١٦٨١٢٠	١٨٢٠٠٠		١٦٨١٢٠	١٨٢٠٠٠	
١١١١٤٠		إلى حـ/ جاري الفرع	١٠٨٤٢٠		صافي الربح
			٢٧٢٠		+ أرباح ترجمة العملات
١١١١٤٠			١١١١٤٠		

(*) تم ترجمة أقساط الإهلاك باستخدام الأسعار وقت شراء الأصل.

(*) تم ترجمة مخصص د.م. فيها باستخدام أسعار نهاية العام ٠,٨٦ جنيه للريال.

الميزانية العمومية للفرع في ٣١/١٢/٨١

البيان	بالريال السعودي		بالجنيه المصري	
جاري الفرع	٢٠٠٠٠٠		٣٦٠٠٠	
– مدفوعات من الفرع	١٨٠٠٠٠		٣٢٤٠٠	
	٢٠٠٠٠		٣٦٠٠	
+ صافي ربح الفرع	١١٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠	١١١١٤٠	١١٤٧٤٠
موردون		٣٠٠٠٠		٢٥٨٠٠
أ.د.		١٠٠٠٠		٨٦٠٠
		١٧٥٠٠٠		١٤٩١٤٠

البيان	بالريال السعودي		بالجنيه المصري	
نقدية		٦١٠٠٠		٥٢٤٦٠
عملاء	٤٠٠٠٠		٣٤٤٠٠	
– مخصص د.م. فيها	٢٠٠٠	٣٨٠٠٠	١٧٢٠	٣٢٦٨٠
بضاعة آخر المدة		٢٠٠٠٠		١٣٦٠٠
أثاث وتركيبات	٧٠٠٠٠		٦٣٠٠٠	
– مجمع إهلاك أثاث	١٤٠٠٠	٥٦٠٠٠	١٢٦٠٠	٥٠٤٠٠
		١٧٥٠٠٠		١٤٩١٤٠

ويجري الفرع القيد التالي لإقفال حساب التحويلات النقدية :

١٨٠٠٠٠ من حـ/ جاري المركز الرئيسي
١٨٠٠٠٠ إلى حـ/ مدفوعات نقدية للمركز

والقيد التالي لإقفال نتيجة أرباحه :

١١٥٠٠٠ من حـ/ أ.خ
١١٥٠٠٠ إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي

وفي دفاتر المركز الرئيسي يتم إقفال حساب المقبوضات النقدية من الفرع في حساب جاري الفرع.

٣٢٤٠٠ من حـ/ المقبوضات النقدية من الفرع
٣٢٤٠٠ إلى حـ/ جاري الفرع

وإقفال نتيجة أرباح وخسائر الفرع في حساب جاري الفرع.

١٠٨٤٠٠ من حـ/ أ.خ الفرع
١٠٨٤٠٠ إلى حـ/ جاري الفرع

تطبيقات :

١- افتتحت شركة عمر أفندي فرعا في كندا في ١ يناير ١٩٩٩ وظهر ميزان المراجعة بالدولار الكندي كما يلي (بالعملة المحليـــــة) في ٣١ ديســـمبر ١٩٩٩ كما يلي :

ميزان مراجعة الفرع في ١٩٩٩/١٢/٣١

البيـــــــــــــان		
مجمل الربح	١٠٠٠٠٠	
مصاريف البيع والتسليم		٤٠٠٠٠
مصاريف عامة		٣٠٠٠٠
سيارات بالتكلفة في ٣١ مارس ١٩٩٩		١٥٠٠٠
أثاث وتركيبات بالتكلفة ١ يناير ١٩٩٩		١٠٠٠٠
مخزون ٣١ ديسمبر ١٩٩٩		٨٠٠٠
مدينون ودائنون	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
حساب المركز الرئيسي تحويلات نقدية	١٥٠٠٠٠	
(١٠٠٠٠٠ تحويلات في ١ يناير ١٩٩٩)		
(٥٠٠٠٠ تحويلات في ٣٠ يونيو ١٩٩٩)		
نقدية بالبنك		٥٥٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

ملاحظات:

١- يحسب إهلاك الأثاث والتركيبات بمعدل ٥٪ وإهلاك الســـيارات بمعدل ٢٠٪.

٢- أسعار الصرف للجنيه المصري خلال عام ١٩٩٩ في ١ يناير ٠,٦ دولار كندي، ٣١ مارس ٠,٦ دولار كندي، ٣٠ يونيو ٠,٥٥ دولار كندي، ٣٠ سبتمبر ٠,٥٥ دولار كندي، ٣١ ديسمبر ٠,٥ دولار كندي، متوسط عام ٩٩ بلغ ٠,٥٢٥ دولار كندي.

المطلوب :

من المعلومات السابقة صور ميزان المراجعة بالجنيه المصري بما في ذلك الإهلاك. وبين أسعار الصرف المستخدمة مقربا الإجابة لأقرب جنيه مع العلم أن الشركة تتبع طريقة التفرقة بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة حين ترجمة العملات الأجنبية.

٢- لشركة القاهرة فرع في هولندا. وتمسك حسابات الفرع بالعملة المحلية (الفلورين) وظهر ميزان مراجعة الفرع في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ كما يلي:

البيـــــــــان	له	منه
حساب المركز الرئيسي ١ يناير ١٩٩٩	١٥٢٦٣٦	
حساب تحويلات نقدية للمركز الرئيسي		٩٥٠٠٠
أثاث وتركيبات		٧٦٨٧
مدينون		١٢٢٠٧٣
مخزون أول يناير ١٩٩٩		٢٣٤٦٥
دائنون	١٢١٩٦٨	
مشتريات		١٦٨٣٥٠
مبيعات	١٩٢٥٨١	
مصاريف		١٠٥١٠
نقدية		٤٠١٠٠
	٤٦٧١٨٥	٤٦٧١٨٥

وبلغ رصيد الفرع في دفاتر المركز الرئيسي في يناير ١٩٩٩ مبلغ ١٦٦٠٧ جنيه وحساب التحويلات النقدية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ مبلغ ٩٦٦١ جنيه. ولا توجد نقدية بالطريق.

وقد قوم المخزون في الفرع بمبلغ ٣١٥٠٠ فلورين في ٣١ديسمبر وكانت أسعار الصرف كما يلي (لكل جنيه مصري) :

١ يناير ١٩٩٩	٩,٥ فلورين
٣١ ديسمبر ١٩٩٩	١٠,٥ فلورين
في وقت شراء الأصول الثابتة	١٠,٢٥ فلورين

المطلوب:

١- إعداد ميزان مراجعة الفرع بالجنيه المصري مظهرا معدلات الترجمة وأظهر أرباح أو خسائر الفرع علما بأن المنشأة تتبع طريقة التفرقة بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة لترجمة العملات.

٢- قيد في دفتر اليومية القيود اللازمة لتضمين نتيجة العام في دفاتر المركز الرئيسي.

٣- باستخدام طريقة الترجمة على أساس أسعار الصرف في نهاية العام أعد تنفيذ المطلوب في (١)، (٢) (جمعية محاسبي التكاليف بإنجلترا)

٣ – لشركة النهضة بالقاهرة فرع في الدومينيكان وما يلي موازين المراجعة المالية مستخرجة من دفاتر عام ١٩٩٩.

ميزان مراجعة القاهرة في ٩٩/١٢/٣١	جنيه	جنيه
أراضي ومباني		٥٠٠٠٠
آلات بالتكلفة		٧٢٠٠
مخزون ١ يناير ١٩٩٩		٣٦٥٠
مشتريات		٥٥٦١٥
بضاعة مرسلة للدومينيكان	٤٣٣٦٠	
نقل لفرع الدومينيكان		٢١٩٠
مصاريف تشغيل		٤٢٠٠
حساب جاري فرع الدومينيكان		٣٢٨٤٠
مبيعات	٢٧٦١٨	
تحويلات نقدية من الدومينيكان	٤٢٦٥٠	
مدينون ودائنون	٧٤٦٠	٥٣٢٠
رأس المال في ١ يناير ١٩٩٩	١٠٠٠٠	
بنك جاري		١٤١٧٣
	١٣٠٩٨٨	١٣٠٩٨٨

ميزان مراجعة فرع الدومينيكان في ٣١/١٢/٩٩	دولار	دولار
أراضي ومباني بالتكلفة		١٠٠٠٠٠
آلات بالتكلفة		٢٤٠٠٠
بنك		٢٤٣٠٠٠
مدينون ودائنون	٧٥٠٠٠	٦٩٠٠٠
مخزون أول يناير ١٩٩٩		١٢٨٠٠٠
بضاعة من القاهرة		١٢٥٨٤٠٠
تحويلات نقدية من القاهرة		١٢٠٦٤٠٠
حساب جاري القاهرة	١٠٣٤٨٠٠	
مبيعات	٢١٤٤٠٠٠	
مصاريف تشغيل		٢٢٥٤٠٠
	٣٢٥٤٢٠٠	٣٢٥٤٢٠٠

بلغت النقدية بالطريق من الدومينيكان في ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ ٨٠٠ جنيه.

بلغ مخزون ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ بالقاهرة ٤٨٠٠ جنيه، وبالدومينيكان ٢٤٠٠٠٠ دولار

وبلغت أسعار صرف الجنيه في أول يناير ١٩٩٩ ولوقت شراء الأراضي والمباني والآلات ٢٠ دولار، وفي ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ ٣٠دولار، ومتوسط العام ٢٥ دولار وتتبع المنشأة طريقة الفصل بين المفردات الجارية والمفردات طويلة الأجل في ترجمة العملات الأجنبية.

المطلوب :

إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٩٩ والميزانية العمومية إذا علمت أن معدل إهلاك المعدات يبلغ ١٠٪ في كل من القاهرة والدومينيكان.

(جمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز)

٥- باستخدام بيانات التطبيق الرابع صور حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية العمومية بافتراض استخدام الشركة لطريقة أسعار الصرف في نهاية العام عند ترجمة العملات الأجنبية.

٦- باستخدام بيانات التطبيق الرابع صور حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية بافتراض استخدام الشركة لطريقة الفصل بين المفردات النقدية والمفردات غير النقدية في ترجمة العملات الأجنبية.

الفصل الرابع

النظام المحاسبي للمنشآت ذات الفروع

يمكن للمنشأة التوسع بافتتاح فرع لها عن طريق شراء مشروع قـــائم، كما قد ترغب في توسيع نشاطها في مناطق جديدة للوصول إلى منـــافذ أكـــثر لزيادة مبيعاتها فتنشأ فروعا جديدة.

الأهداف الرئيسية لافتتاح الفروع :

١) التحكم في السوق.
٢) تحقيق اقتصاديات الشراء بكميات كبيرة.
٣) تحقيق حافة ربح أكبر لتغطية الأعباء الثابتة وتحقيق ربح صـــافي أكبر.

أنواع الفروع :

لتحقيق أهداف إنشاء الفروع من الضروري تحديد أي نوع من الرقابـــة المالية سيتم فرضه على الفروع :

(أ) فالفرع قد يكون مستقل تماما. ويعمل كمشروع مستقل بإدارته الخاصة لا مركزيا وتكون العلاقة الوحيدة مع المركز الرئيسي عن طريق حساب جاري المركز الرئيسي.

(ب) يستلم الفرع البضاعة من المركز الرئيسي وتتحدد سياسة مبيعاته مركزيا بواسطة المركز الرئيسي وفي هذه الحالة يجب أن نقرر.

١- هل سيمسك الفرع بعض السجلات المحاسبية مثل حسابات العملاء ؟

٢- هل سيتم كل العمل المحاسبي بواسطة المركز الرئيسي ؟

طريقة إرسال البضاعة للفروع :

يمكن إتباع إحدى الطرق التالية لإرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفروع:

أ) إرسال البضاعة بسعر البيع :

وتفرض هذه الطريقة رقابة قوية على المخزون نظرا لأن :

١- المركز الرئيسي يحدد قيمة مخزون أول المدة بالفرع.

٢- كذلك يحدد قيمة البضاعة التي يتم إرسالها.

٣- يحصل المركز الرئيسي على إيرادات المبيعات دوريا.

٤- يمكن أن يحسب قيمة مخزون آخر المدة والذي يتفق مع قوائم المخزون.

ب) إرسال البضاعة بسعر أعلى من سعر التكلفة :

قد يصعب تحديد سعر البيع بدقة وقد يكون من المرغوب فيه عدم إخبار الفرع بالسعر الحقيقي للتكلفة، في هذه الحالة تضاف نسبة مئوية إلى التكلفة لتأكيد أن لأعباء الثابتة عل الأقل يتم تغطيتها.

جـ) إرسال البضاعة بسعر التكلفة :

حينما تكون البضاعة قابلة للتلف أو لا تباع بسعر ثابت فيتم إرسالها بسعر التكلفة.

سندرس الموضوع في فصول ثلاثة.

١- مسك الحسابات بفاتر لمركز الرئيسي فقط (الطريقة المركزية).

٢- مسك الفرع لدفاتره وإرسال نسخة من ميزان مراجعة في نهاية كل فترة لإدماجه بحسابات المركز الرئيسي (الطريقة اللامركزية).

٣- الفروع الأجنبية في فصل مستقل.

الفصل الأول

مسك حسابات الفروع بدفاتر المركز الرئيسي

تحويل البضائع للفروع :

حين إرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع فيجب ألا يعالج هذا التحويل على أنه مبيعات نظرا لأنه تقريبا مجرد نقل للبضاعة. ويجب أن تحمل قيمة البضاعة لحساب الفرع ويجعل "حساب البضاعة المرسلة للفروع" دائنا بها وفي وقت الترصيد يتم إقفال هذا الحساب في حساب المتاجرة.

مثال ١ :

في أول يناير افتتح أحد الفروع وأرسل إليه المركز الرئيسي بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وضح قيد اليومية وأثره على حسابات الأستاذ.

اليومية العامة

١٠٠٠٠	من حـ/ الفرع (س)	١ يناير ١٩٩٩
١٠٠٠٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفروع	

دفتر الأستاذ

حـ/ الفرع (س)

١٠٠٠٠ إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفروع	

حـ/ البضاعة المرسلة للفروع

١٠٠٠٠	إلى حـ/ المتاجرة		١٠٠٠٠	من حـ/ الفرع (س)	
	٣١ ديسمبر ١٩٩٩			١ يناير ١٩٩٩	

حـ/ المتاجرة

	١٥٤٦٠	حـ/ المبيعات (فرضا)
	١٠٠٠٠	حـ/ البضاعة المرسلة للفروع

وتظهر البضاعة المرسلة للفروع كمفردة مستقلة لأن البضاعة مقيمة بسعر التكلفة ولم يتم بيعها.

دفتر البضاعة المرسلة للفروع :

عند وجود عدة فروع ترسل إليها البضاعة من المركز الرئيسي يتم مسك دفتر البضاعة المرسلة للفروع كيومية مساعدة. ونجعل حسابات الفروع مدينة بمجموع عمود الفرع بدفتر البضاعة المرسلة وتجعل دائنة لحساب البضاعة المرسلة وفيما يلي صورة لهذا الدفتر.

دفتر البضاعة المرسلة للفروع:

التاريخ	البيان	إجمالي	فرع أ	فرع ب	فرع جـ

كيفية تسعير البضاعة المرسلة للفرع:

تحمل البضاعة على الفروع وفقا لطبيعة النشاط. وذلك بسعر التكلفة أو بإضافة نسبة مئوية على سعر التكلفة أو بسعر البيع. وفي الحالة الأخيرة فإن ما لم يقدمه الفرع في صورة نقدية يكون لديه في صورة بضائع (بسعر البيع) ويظهر الجرد المستمر أي عجز بالبضاعة بالفرع.

ويظهر دفتر البضاعة المرسلة للفروع في حالة إرسال البضاعة بسعر البيـــــع أو بسعر التكلفة كما يلي :

التاريخ	البيان	إجمالي		فرع أ		فرع ب	
		سعر التكلفة	سعر الإرسال	سعر التكلفة	سعر الإرسال	سعر التكلفة	سعر الإرسال

مقبوضات ومدفوعات الفرع :

النقود التي يتسلمها الفرع من مبيعاته النقدية أو مـــن مقبوضاتـــه مـــن العملاء في حالة البيع على الحساب إما أن تورد لأحد البنوك يوميـــا لحســـاب المركز الرئيسي أو ترسل يوميا إلى المركز. ويدفع المركز الرئيســـي مصـــاريف

الفرع مثل الإيجار والأجور والضرائب والمصاريف النثرية ... إلخ، بشيكات، أو يستخدم نظام السلفة المستديمة، وما ينفقه الفرع على هذه الأغراض من المبلغ المرسل إليه من المركز الرئيسي من السلفة المستديمة يتم استعواضه من المركز. وفي بعض الحالات، تدفع الأجور والمصاريف من المقبوضات النقدية للفرع ويرسل الصافي إلى المركز الرئيسي. وعادة ما يحتوي دفتر النقدية الممسوك بدفاتر المركز الرئيسي على أعمدة إضافية في كل جانب لتسجيل المقبوضات من والمدفوعات إلى الفروع المختلفة. وترحل مجاميع هذه الأعمدة دوريا لحسابات الفروع ويمسك الفرع سجل محدود لمقبوضاته ومصروفاته اليومية.

ملخص عمليات الفرع :

عادة ما يطلب من الفرع أن يعد دوريا ملخص لعملياته. وحينما تكون مبيعات الفرع نقدية بالكامل فإن نشاط الفرع يتكون من :

١- إيراداته اليومية مع تحليل قطاعي إذا استدعى الأمر.
٢- المرتبات والمصاريف المختلفة.
٣- أي عمولة مستحقة لمدير الفرع ومساعديه.
٤- معلومات إحصائية عن المخزون المتبقي والاحتياجات المقبلة وفقا لتوجيهات المركز الرئيسي.

وحينما يتم جزء من المبيعات على الحساب فإن المعلومات الإضافية التالية تظهر فيما يتعلق بالعملاء.

٥- الحسابات التي تم سدادها حتى آخر تقرير.

٦- النقدية المحصلة والخصم والمردودات والمسموحات الخاصة بهذه الحسابات.

٧- الديون المشكوك في تحصيلها أو المعدومة.

٨- تفاصيل المبيعات الآجلة منذ آخر تقرير.

٩- رصيد العملاء في تاريخ التقرير الجاري.

وعادة ما يحتفظ الفرع بأستاذ لحسابات العملاء ومن المعلومات الواردة من كل فرع يستطيع المركز الرئيسي فتح حسابات لكل فرع.

ويظهر التقرير الأسبوعي الذي يرسله الفرع إلى المركز الرئيسي علـــى النحو التالي :

محلات السلام

فرع ــــــــ

عن الأسبوع المنتهي في ـــــ شهر ـــــ سنة ـــــ

المقبوضات		خزينة رقم ١	خزينة رقم ٢
إجمالي مقبوضات الأسبوع ☐	السبت		
مسترد من الموردين ☐	الأحد		
إجمالي المقبوضات ☐	الاثنين		
	الثلاثاء		
	الأربعاء		
	الخميس		

إجمالي المسدد للبنك :

المسدد لبنك ـــــــ	السبت	
فرع ـــــــ	الأحد	
	الاثنين	
	الثلاثاء	
	الأربعاء	
	الخميس	
	إجمالي المسدد للبنك	

المدفوعات النقدية :

		أجور	
		م. نقل وانتقالات	لاستخدام الإدارة
		م. نظافة	
		عمالة مؤقتة	
		مشتريات نقدية بغرض البيع	
		مدفوعات عن مردودات	
		مصروفات متنوعة	
		إجمالي المدفوعات النقدية	

الرصيد الأسبوعي للخزينة :

	خزينة رقم (١)	خزينة رقم (٢)
رصيد هذا الأسبوع		
رصيد الأسبوع الماضي		
الرصيد وفقا للجرد		
رصيد حساب النقدية		
الخطأ بالزيادة		
الخطأ بالنقص		
إجمالي قيمة المبيعات		
إجمالي العملاء التاريخ		

التوقيع مدير الفرع

وتملأ هذه القوائم يوميا وترسل إلى المركز الرئيسي كل يوم خميس.

مثال :

إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة :

من البيانات التالية صور حساب الفرع كما يظهر في دفاتر المركز الرئيسي، مع العلم أن مبيعات الفرع تتم نقدا وترسل البضاعة للفرع بسعر التكلفة.

	جنيه
بضاعة مرسلة من المركز	٥٣٦٠
مردودات بضاعة للمركز	٤٧
ضرائب وعوائد وتأمين	٧٥
مرتبات	٣٦٥
نقدية محولة للمركز الرئيسي	٦٦٥٠
مخزون أول يناير	٧٥٠
إيجار	١٣٠
مخزون ٣١ ديسمبر	٧٩٠
مصاريف متنوعة	٨٠

حـــ/ الفرع

٧٥٠	رصيد (بضاعة أول المدة) ١ يناير ٩٩	٦٦٥٠	من حـــ/ النقدية
٥٣٦٠	إلى حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع	٤٧	من حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع
٣٦٥	إلى حـــ/ النقدية (أجور)	٧٩٠	رصيد بضاعة ٣١/ ١٢
١٣٠	إلى حـــ/ النقدية (إيجار)		
٧٥	إلى حـــ/ النقدية (ضرائب وعوائد وتأمين)		
٨٠	إلى حـــ/ النقدية (مصروفات متنوعة)		
٧٢٧	إلى حـــ/ أ.خ (صافي ربح الفرع)		
٧٤٨٧		٧٤٨٧	
٧٩٠	رصيد البضاعة ١ يناير ١٩٩٩		

إرسال البضاعة للفرع بسعر التكلفة زائدا نسبة مئوية :

حين إرسال البضاعة للفرع بسعر يزيد بنسبة مئوية عن سعر التكلفة فإن هذه النسبة يجب أن تؤخذ في الحسبان حين الترصيد. أي أن مشتريات الفرع من المركز ومخزون أول وآخر المدة يجب أن يخفض بسعر التكلفة للوصول إلى الربح الحقيقي. ويمكن تحديد التكلفة في المركز الرئيسي بسهولة بالنظر إلى عمود سعر التكلفة في دفتر البضاعة المرسلة للفرع. ولكن يجب أن نتفهم الناحية الرياضية لحساب النسبة المضافة. فإذا ما أضيفت نسبة ربح إلى سعر تكلفة البضاعة. فإن نفس النسبة لا تؤخذ لتخفيض سعر البيع إلى سعر التكلفة. فمثلا إذا أرسلت بضاعة للفرع تكلفتها ٦٠٠ جنيه يضاف عليها ٣٣,٣٪ من سعر التكلفة فترسل البضاعة للفرع بسعر ٨٠٠ جنيه. ولكن لردها لسعر التكلفة فإننا لا نستخدم نسبة ٣٣,٣٪ من ٨٠٠ للوصول إلى ٦٠٠ جنيه الرقم الأصلي للتكلفة.

ويمكن أن تظهر العناصر الثلاثة المرتبطة بسعر الإرسال في المثال التالي :

التكلفة	سعر البيع	صافي الربح	معدل صافي الربح			
			بالنسبة لسعر التكلفة		بالنسبة لسعر البيع	
١٠	٢٠	١٠	١	١٠٠%	١/٢	٥٠%
١٠	١٥	٥	١/٢	٥٠%	١/٣	٣٣,٣%
١٠	١٣,٣٣	٣٣,٣	١/٣	٣٣,٣%	١/٤	٢٥%
١٠	١٢,٥	٢.٥	١/٤	٢٥%	١/٥	٢٠%

مثال :

من البيانات التالية صور حساب الفرع بدفاتر المركز الرئيسي وتتم مبيعات الفرع نقدا وترسل البضاعة للفرع بسعر (التكلفة + ٣٣,٣%)

	جنيه
بضاعة مرسلة للفرع ناقصا مردودات	٧٢٠٠
أجور ومرتبات	٣٨٠
نقدية محولة من الفرع	٧٠٦٨
مخزون أول يناير	٩٠٠
ضرائب وعوائد وتأمين	٨٥
إيجار	١٥٠
مخزون آخر ديسمبر	١٠٢٠
مصاريف متنوعة	٤٢

حـــ/ الفرع

٦٧٥	رصيد (بضاعة أول المدة) * ١ يناير ٩٩	٧٠٦٨	من حـــ/ النقدية
٥٤٠٠	إلى حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع *		
٨٥	إلى حـــ/ عوائد وضرائب وتأمين	٧٦٥	رصيد مخزون آخر المدة * ٣١/ ١٢/ ١٩٩٩
٣٨٠	إلى حـــ/ أجور ومرتبات		
١٥٠	إلى حـــ/ إيجار		
٤٢	إلى حـــ/ مصاريف متنوعة		
١١٠١	إلى حـــ/ أ.خ (صافي ربح الفرع)		
٧٨٣٣		٧٨٣٣	
٧٦٥	رصيد مخزون ١/ ١/ ١٩٩٩		

* تم تخفيض البضاعة المرسلة للفرع وبضاعة أول المدة وآخر المدة بربـــع القيمة قبل إثباتها في حساب الفرع.

حساب الفرع ذو الخانتان:

يمكن تصميم دفتر الأستاذ بحيث تقسم خانة المبلغ إلى خانتان إحداهمـــــا لتسجيل سعر الفاتورة والأخرى لسعر التكلفة. ولهذه الطريقة ميزة السهولة في الوصول إلى مجمل الربح والنسبة المئوية المضافة إلى سعر التكلفة حين إرســـال البضاعة للفرع. وحينما يمسك حساب المتاجرة للفرع علـــى أســـاس أســـعار الفواتير المرسلة (بسعر البيع) فإن كلا الجانبان يجب أن يتوازنا. وإذا ظهر رصيد فإن ذلك يعني أن هناك زيادة أو نقص عن مجمل الربح المطلوب تحقيقه.

وفي المثال السابق سنستخدم صفحة أستاذ من خانتان للقيمة وفيه يظهر مجمل الربح الفعلي أقل مما يجب أن يكون عليه بمبلغ ١٢ جنيه. وهذه النتيجـــة يجب أن تؤدي إلى البحث عن الخطأ وعن المتسبب فيه. وربمـــا يكـــون هنـــاك تلاعب في البضاعة أو في النقدية.

حـ/ الفرع

سعر الفاتورة	سعر التكلفة	البيان	سعر الفاتورة	سعر التكلفة	البيان
٩٠٠	٦٧٥	رصيد أول المدة	٧٠٦٨	٧٠٦٨	حـ/ نقدية مرسلة من الفرع
٧٢٠٠	٥٤٠٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة	١٠٢٠	٧٦٥	رصيد مخزون آخر المدة
	١٧٥٨	رصيد (مجمل الربح)	١٢		عجز في البضاعة
٨١٠٠	٧٨٨٣		٨١٠٠	٧٨٨٣	
	٨٥	إلى حـ/ ضرائب وعوائد وتأمينات		١٧٥٨	مجمل الربح
	٣٨٠	إلى حـ/ أجور ومرتبات			
	١٥٠	إلى حـ/ إيجار			
	٤٢	إلى حـ/ مصاريف متنوعة			
	١١٠١	إلى حـ/ أ.خ (صافي ربح الفرع)			
	١٧٥٨			١٧٥٨	
١٠٢٠	٧٦٥	رصيد مخزون أول المدة			

حساب تسوية الفرع :

بدلا من استخدام حساب الفرع ذو الخانتان لوضع الرقمين بالحساب يتم ترحيل البضاعة المرسلة للفرع وتسجيلها بسعر الفاتورة فقط وفتح "حساب تسوية حساب الفرع" علاوة على "حساب البضاعة المرسلة للفرع" إذا ما رغب في استخدام القيد المزدوج لتحديد الربح الحقيقي للعمليات.

عند إرسال البضاعة يتم القيد :

من حــ/ الفرع

إلى مذكورين

حــ/ البضاعة المرسلة

حــ/ التسوية

وبتطبيق هذه الطريقة على المثال السابق تظهر الحسابات كما يلي:

حــ/ الفرع

٩٠٠	رصيد بضاعة أول المدة	٧٠٦٨	من حــ/ نقدية مرسلة
٧٢٠٠	إلى مذكورين	١٠٢٠	رصيد مخزون آخر المدة
	(بضاعة مرسلة للفرع، تسوية)	١٢	حــ/ تسوية الفرع (خسارة عجز في المخزون)
٨١٠٠		٨١٠٠	

حـ/ تسوية الفرع

١٧٥٨	إلى حـ/ الفرع (مجمل ربح الفرع)	٢٢٥	رصيد (تسوية مخزون أول المدة)
١٢	إلى حـ/ الفرع (عجز البضاعة)	١٨٠٠	من حـ/ الفرع (تسوية البضاعة المرسلة)
٢٥٥	رصيد تسوية مخزون ١٢/٣١		
٢٠٢٥		٢٠٢٥	

حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

٥٤٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	٥٤٠٠	حـ/ الفرع

حـ/ أ.خ الفرع

٨٥	إلى حـ/ ضرائب وعوائد وتأمين	١٧٥٨	حـ/ التسوية
٣٨٠	إلى حـ/ أجور ومرتبات		
١٥٠	إلى حـ/ إيجار		
٤٢	إلى حـ/ مصاريف متنوعة		
١١٠١	إلى حـ/ أ.خ عام (صافي الربح)		
١٧٥٨		١٧٥٨	

المبلغ الدائن في حساب التسوية وقدره ٢٥٥ يتعلق بتسوية رصيد المخزون في آخر المدة وقدره ١٠٢٠ جنيه في حساب الفرع مما يسمح لرصيد الفرع بالظهور في الميزانية العمومية بالصافي أي ٧٦٥ جنيه. ويظهر حساب

تسوية الفرع مجمل ربح قدره ١٧٥٨ جنيه يرحل لحساب أربـــاح وخســـائر الفرع ويحمل عليه المصاريف التي مجموعها ٦٥٧ جنيه مما يجعل صافي الربـــح ١١٠١ جنيه يرحل لحساب الأرباح والخسائر العام وهي نفس النتيجـــة الـــتي توصلنا إليها من الطريقة الأولى.

المبيعات الآجلة للفرع :

يتم معالجة المبيعات الآجلة بعدة طرق، فحينما لا تكون العمليات كبيرة أو متكررة فإن كل شيء يمر خلال حساب الفرع ويتـــم معالجـــة معـــاملات العملاء بنفس طريقة المخزون في بداية ونهاية المدة. وحينما تكـــون العمليـــات متكررة يمسك "حساب عملاء الفرع" إلى جانب "حساب الفرع" ويتم تقسيم حساب الفرع إلى حسابين "حساب بضاعة بالفرع" و "حســـــاب مصـــاريف الفرع" لإظهار مجمل وصافي الربح.

مثال :

من البيانات التالية صور حساب الفرع والحسابات اللازمـــة في دفـــاتر المركز الرئيسي. وترسل البضاعة للفرع بسعر التكلفة ويقوم الفرع بالبيع نقدا وعلى الحساب.

	جنيه
بضاعة مرسلة من المركز الرئيسي	٢٥٤٠
بضاعة مرتدة من المركز الرئيسي	٤٠
مخزون أول يناير ١٩٩٩	٧٥٠
مبيعات نقدية	١٦٧٥
مبيعات آجلة حتى ٣٠ يونيو	٢٩٩٥
مسموحات العملاء	١٦
خصم مسموح به	١٢
ديون معدومة	٢٩
إيجار وعوائد وضرائب	٩٠
مردودات من العملاء	٢٨
أجور ومرتبات	٢٩٧
مدينون ١ يناير	١٣١٠
مخزون ٣٠ يونيو	٦٩٥
مصاريف متنوعة	٦٥
نقدية مستلمة من الفرع من العملاء	٢٤٥٩
مدينون ٣٠ يونيو	١٦٥١

الحل أ :

حـ/ الفرع

	رصيد ١/ ١	٢٤٥٩	من حـ/ نقدية مستلمة من العملاء
	٧٥٠ مخزون	١٦٧٥	من حـ/ مبيعات نقدية
٢٠٦٠	١٣١٠ عملاء	٤٠	من حـ/ بضاعة مرسلة
٢٥٤٠	إلى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع		
٩٠	إلى حـ/ إيجار وعوائد وضرائب		رصيد آخر المدة
٢٩٧	إلى حـ/ أجور ومرتبات		٦٩٥ مخزون
٦٥	إلى حـ/ مصاريف متنوعة	٢٣٤٦	١٦٥١ عملاء
١٤٦٨	إلى حـ/ أ.خ عام (صافي الربح)		
٦٥٢٠		٦٥٢٠	
	رصيد ١/ ٧		
	٦٩٥ مخزون		
٢٣٤٦	١٦٥١ عملاء		

حل ٤ ب:

يمكن أن يظهر الحل بطريقة فضل كما يلي :

حـــ/ البضاعة بالفرع

٧٥٠	رصيد ١/ ١/ ٩٩	١٦٧٥	من حـــ/ مبيعات نقدية
٢٥٤٠	إلى حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع	٢٩٩٥	من حـــ/مبيعات آجلة
٢٨	إلى حـــ/ مردودات داخلة	٤٠	من حـــ/ البضاعة المرسلة للفرع
١٦	إلى حـــ/ مسموحات	٦٩٥	رصيد المخزون في ٣١/ ١٢/ ٩٩
٢٠٧١	إلى حـــ/ أ.خ الفرع		
٥٤٠٥		٥٤٠٥	
٦٩٥	رصيد المخزون في ١/١/٩٩		

حـــ/ مصاريف الفرع

٩٠	إلى حـــ/ إيجار وعوائد وضرائب	٦٠١	من حـــ/ أ.خ الفرع
٢٩٧	إلى حـــ/ أجور ومرتبات		
٦٥	إلى حـــ/ مصاريف متنوعة		
٢٩	إلى حـــ/ ديون معدومة		
١٢٠	إلى حـــ/ خصم مسموح به		
٦٠١		٦٠١	

حـ/ عملاء الفرع

١٣١٠	رصيد ١/١	٢٤٥٩	من حـ/ النقدية
٢٩٩٥	إلى حـ/ مبيعات آجلة	١٢٠	من حـ/ الخصم المسموح به
		٢٨	من حـ/ مردودات المبيعات
		١٦	من حـ/ المسموحات
		٢٩	من حـ/ ديون معدومة
		١٦٥٣	رصيد ٩٩/١٢/٣١
٤٣٠٥		٤٣٠٥	

حـ/ أ.خ الفرع

٦٠١	إلى حـ/ مصاريف الفرع	٢٠٧١	إلى حـ/ بضاعة الفرع (مجمل الربح)
١٤٦٨	إلى حـ/ أ.خ عام (صافي ربح الفرع)		
٢٠٧١		٢٠٧١	

إهلاك الأصول الثابتة :

حينما يكون لدى الفرع أصول ثابتة مثل الأثـــاث والتركيبــات فــإن الإهلاك يتم في حساب الإهلاك بالمركز الرئيسي فقط كما في الأمثلة السابقة. وفي بعض الحالات يتم تحميله على الفرع كما في الأمثلة التالية.

مثال :

من البيانات التالية صور حسابات الفروع كما تظهر في دفــاتر المركــز الرئيسي. مع العلم أن البضاعة ترسل للفروع بسعر البيع ومعدل مجمل الربــح ٢٥٪ ويتم البيع نقدا.

	فرع أ	فرع ب
بضاعة مرسلة من المركز	١٠١٤٥	١٠٢١٦
بضاعة مرتدة إلى المركز	٤٨	٤٦
مبيعات الفرع	٩٦٢٦	٩٨١٨
مخزون أول يناير	١٧٢٥	١٦٨٤
مخزون ٣١ ديسمبر	١٧٢٦	١٩٨٦
مسموحات المبيعات	٢٩	٣٩
مصاريف متنوعة	٩٥	١٢٠
أجور ومرتبات	٢٢٧	٣١٦
إهلاك أثاث وتركيبات	٢٢	٢٤
إيجار وعوائد وضرائب	٢٦٠	٢٨٤
زيادة في قيمة المخزون آخر المدة	٩	–
عجز في قيمة المخزون آخر المدة	–	١٠

ملاحظات على المثال:

يخضع سعر بيع البضاعة للتغير وفقا للكمية المطلوبة. على سبيل المثـــال البضاعة المباعة بسعر ١ جنيه للوحدة قد تباع بمبلغ ٠,٩ جنيه للوحدة.

وتمسك سجلات عن المسموحات من سعر البيع ويحمل الإجمـــالي علـــى حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة. وقد يختلف الجرد الفعلي للبضاعة عن ما يجب أن يكون ويتم معالجة ذلك وقت الترصيد.

حـ/ مصاريف الفرع أ

٢٣٧	إلى حـ/ أجور ومرتبات	٦١٤	من حـ/ أ.خ الفرع أ
٢٦٠	إلى حـ/ إيجار وعوائد وضرائب		
٩٥	إلى حـ/ مصاريف متنوعة		
٢٢	إلى حـ/ إهلاك أثاث وتركيبات		
٦١٤		٦١٤	

حـ/ مصاريف الفرع ب

٣١٦	إلى حـ/ أجور ومرتبات	٧٤٤	من حـ/ أ.خ الفرع ب
٢٨٤	إلى حـ/ إيجار وعوائد وضرائب		
١٢٠	إلى حـ/ مصاريف متنوعة		
٢٤	إلى حـ/ إهلاك أثاث		
٧٤٤		٧٤٤	

حـ/ البضاعة المرسلة للفروع

٣٦	إلى حـ/ الفرع أ مردودات	٧٦٠٩	من حـ/ الفرع أ
٣٤	إلى حـ/ الفرع ب مردودات	٧٦٦٢	من حـ/ الفرع ب
١٥٢١٠	إلى حـ/ مصاريف متنوعة		
١٥٢٧١		١٥٢٧١	

حـ/ الفرع أ

سعر التكلفة	سعر الفاتورة	البيان	سعر التكلفة	سعر الفاتورة	البيان
٩٥٦	١٢٥٧	رصيد مخزون ٩٩/١/١	٩٦٢٦	٩٦٢٦	من حـ/ النقدية
٧٦٠٩	١٠١٤٥	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفرع	٣٦	٤٨	من حـ/ بضاعة مرسلة للفرع
	٩	إلى حـ/ زيادة في المخزون	١٢٩٥	٢٩	من حـ/ مسموحات من سعر البيع
٢٣٩٢		إلى حـ/ أ.خ الفرع (مجمل الربح)		١٧٢٦	رصيد المخزون ٩٩/١٢/٣١
١٠٩٥٧	١١٤٢٩		١٠٩٥٧	١١٤٢٩	
١٢٩٥	١٧٢٦	رصيد ٩٩/١/١			

حـ/ الفرع ب

سعر التكلفة	سعر الفاتورة	البيان	سعر التكلفة	سعر الفاتورة	البيان
١٢٦٧	١٦٨٤	رصيد مخزون ٩٩/١/١	٩٨١٨	٩٨١٨	من حـ/ النقدية
٧٦٢٢	١٠٢١٦	إلى حـ/ بضاعة مرسلة للفرع	٣٤	٤٦	من حـ/ بضاعة مرسلة للفرع
٢٤١٧		إلى حـ/ أ.خ الفرع (مجمل الربح)		٣٩	من حـ/ مسموحات المبيعات
				١١	من حـ/ عجز المخزون
			١٤٩٠	١٩٨٦	رصيد المخزون ٩٩/١٢/٣١
١١٣٤٢	١١٩٠٠		١١٣٤٢	١١٩٠٠	
١٤٩٠	١٩٨٦	رصيد مخزون ١ يناير ٩٩			

حـ/ أ.خ الفروع

فرع أ سعر التكلفة	فرع ب سعر الفاتورة	البيان	فرع أ سعر التكلفة	فرع ب سعر الفاتورة	البيان
٦١٤	٧٤٤	إلى حـــــــ/ مصاريف الفرع	٢٣٩٢	٢٤١٧	من حـ/ الفرع (مجمل الربح)
١٧٧٨	١٦٧٣	إلى حـ/ أ.خ عام (صافي الربح)			
٢٣٩٢	٢٤١٧		٢٣٩٢	٢٤١٧	

الحساب الشهري للمخزون :

حين إرسال البضاعة للفروع بسعر البيع أو بنسبة أعلى من سعر التكلفة على الرصيد. ولكن حينما ترسل البضاعة بالتكلفة لا يوجد مثل هذا الإجراء. ولفرض الرقابة يعد حساب تقديري للمخزون شهريا. يمكن المدير من معرفة القيمة التقريبية للمخزون في أي وقت بدون الحاجة إلى إجراء جرد فعلي كامل. وحينما يكون مجمل الربح نسبة ثابتة من سعر البيع يمكن الوصول إلى نتيجة دقيقة بإضافة مخزون أول المدة إلى المشتريات وخصم من الإجمالي صافي المبيعات عن نفس الفترة بعد طرح إجمالي الربح منها. وفيما يلي مثال لهذا الحساب.

حساب تقدير قيمة المخزون

٢٨٥٠	مخزون أول المدة ١ يناير ٩٩		١٠٦٠ من حـ/ المبيعات (ناقصا المردودات)
٥٥٠	إلى حـ/ مشتريات ناقصا المردودات	٧٩٥	٢٦٥ ناقصا مجمل الربح (لنقل ٢٥%)
		٢٦٠٥	رصيد المخزون (تقديري) ٩٩/١/٣١
٣٤٠٠		٣٤٠٠	
٢٦٠٥	رصيد مخزون ١ فبراير ٩٩		

وهذه الطريقة مبسطة ولكن في حالة تنويع سعر البيع يصعب تطبيقها.

الرقابة على النقدية:

ترسل المقبوضات النقدية من الفرع إلى المركز الرئيسي إما كاملة أو بعد طرح المصروفات. ولإتمام فرض الرقابة على النقدية وخاصة إذا كان للشركة عشرات الفروع موزعة على بعد أميال من المركز الرئيسي. فإن أفضل طريقة هي إرسال جميع المقبوضات إلى البنك المحلي لصالح المركز الرئيسي. وتدفع كل المصاريف عدا المصاريف النثرية بواسطة المركز الرئيسي. فمثلا مصاريف الإيجار والكهرباء والمياه ترسل الفواتير لمدير الفرع وبعد مراجعتها يتم إرسالها للمركز الرئيسي. كذلك يرسل المركز شيك بصافي مرتبات الفرع كل شهر إلى مدير الفرع الذي يتسلم قيمته من البنك دون الحاجة إلى استعمال مقبوضات الفرع.

مشتريات الفروع:

يفضل أن يقوم المركز الرئيسي بمعظم المشتريات للحصول على وفورات الشراء بكميات كبيرة. وفي بعض الحالات قد يسمح للمديرين بشيء من الحرية في هذا الصدد. فمثلا في متاجر التجزئة، قد يكون من المفضل شراء البيض من المزارع المحلية وبذلك يضاف مورد جديد لسجل الموردين ونحصل على بيض طازج ويمكن أن يتم التحاسب بواسطة المركز الرئيسي. ولفرض الرقابة على هذه المشتريات يجب أن يمسك الفرع دفتر أوامر الشراء من ثلاثة صور ترسل صورة من كل طلب إلى المركز الرئيسي. وتكتب ملاحظة أسفل كل طلب عن الحد الأقصى لقيمة الطلب مثلا لن يتحمل المركز بأي مسئولية عن الكميات التي تزيد قيمتها عن ٥٠ جنيه ما لم يتم اعتمادها من مدير المشتريات.

البيع بالآجل:

قد يكون من المفيد السماح بالبيع الآجل لمواجهة المنافسين، ولذلك يجب فرض نظام للرقابة. فترقم الفواتير وتعد من ثلاث صور ترسل صورة إلى المركز الرئيسي. وإذا ما مسكت الدفاتر بالمركز الرئيسي فسيتم الحصول على البيانات من هذه النماذج وبذلك تقل فرص الخطأ.

الفصل الثاني

مسك الحسابات بدفاتر الفرع

حينما تكون الفروع شبه مستقلة فإنها تمسك دفاترها المحاسبية وفي نهاية السنة المالية ترسل نسخة من ميزان مراجعتها لتدمج حساباتها في حسابات المركز الرئيسي.

حسابات المركز الرئيسي:

حين قيام المركز الرئيسي بتوريد البضاعة للفرع تنشأ علاقة مديونية من جانب الفرع للمركز الرئيسي، وهي علاقة مدين بدائن. وتظهر في دفاتر المركز الرئيسي في الجانب المدين لحساب الفرع وفي دفاتر الفرع في الجانب الدائن لحساب المركز الرئيسي. ويحل في دفاتر الفرع حساب المركز الرئيسي محل حساب رأس المال. وإذا أعد للفرع قيود افتتاح فإن زيادة الأصول عن الالتزامات لا تظهر كرأس مال وإنما كدائنية للمركز الرئيس. وقد يطلق على "حساب المركز الرئيسي" أسماء مختلفة فقد يسمى "حساب جاري المركز الرئيسي" أو "حساب تسوية المركز الرئيسي" وفي هذه الحالة يطلق على "حساب الفرع" بدفاتر المركز الرئيسي "حساب جاري الفرع" أو "حساب تسوية الفرع".

حساب المصروفات النقدية:

لتخفيض قيمة دائنية المركز الرئيسي يرسل الفرع في فترات دورية مبلغ من النقود للمركز الرئيسي، وقد تجعل دائنة مباشرة في حساب الفرع، أو يخصص حساب وسيط للتحويلات النقدية ويعتمد ذلك على مدى توالي المصروفات من الفرع. وإذا كانت المصروفات بكميات محدودة لذلك تتكرر، فإن حساب المصروفات النقدية يكون ذا نفع كبير حيث يحتوي على تفاصيل لا ضرورة لأن تظهر بحساب الفرع وإنما يظهر إجماليها. وبالتالي لجعله أكثر وضوحا وقت الترصيد، فإن إجمالي حساب المصروفات النقدية يحول إلى الجانب الدائن من حساب الفرع لإظهار القيمة الحقيقية المدين بها الفرع للمركز الرئيسي في ذلك التاريخ. وفي دفاتر الفرع فإن حساب المصروفات النقدية يسمى "تحويلات للمركز الرئيسي" ويطلق على الحساب المقابل له في دفاتر المركز الرئيسي "تحويلات نقدية من الفرع"

البضاعة والنقدية بالطريق:

عادة ما يحدث في وقت الترصيد أن لا يتطابق حساب الفرع وحساب المصروفات النقدية كما يظهرا في ميزان مراجعة الفرع مع نفس القيمة الظاهرة بميزان مراجعة المركز الرئيسي. ويحدث ذلك عندما يحول الفرع نقدية للمركز الرئيسي في آخر يوم في الفترة المالية. وبالطبع فيكون الفرع قد جعل حساب

تحويلات نقدية للمركز الرئيسي مدين بالقيمة المحولة ولكن المركز الرئيســـي لم يجعل حساب المصروفات النقدية دائن.

ويحدث أيضا أن يرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع في آخر يوم في الفترة المالية ويجعل حساب الفرع مدينا بها، بينما في حسابات الفرع لا يقـــوم الفرع بجعل حساب المركز الرئيسي دائنا نظرا لأنه لم يتسلم البضاعة في هـــذا التاريخ.

وقبل إجراء قيود الإقفال فإن أرصدة الحســـابات الجاريـــة وحســـابات المصروفات النقدية يجب أن يتطابقا. وقيمة البضاعة المستلمة بواسطة الفرع بعد انتهاء الفترة المالية يجب أن تخصم من حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيســـي وتوضع بحساب وسيط. وقيمة النقدية المحولة من الفرع والتي استلمها المركـــز بعد نهاية الفترة المالية يجب أن تخصم من حساب المصروفات في دفاتر الفـــرع وتوضع في حساب وسيط. ويتم تسجيل المصروفات بقيود اليومية العامة وتظهر العمليات التي بالطريق بالميزانية العمومية، وفي الفترة التالية يتم نقل الحســـابات الوسيطة وإقفالها حين إتمام العملية. ويظهر ذلك كما يلي -لغـــرض التبســـيط حذفت الحسابات الخاصة بالمتاجرة والأرباح والخسائر للتركـــيز علـــى بقيـــة المفردات محل المناقشة.

ميزان المراجعة للمركز الرئيسي

٣١ ديسمبر ١٩٩٩

١٢٦٢١		أصول مختلفة
	١٠٩٥٠	رأس المال
	٣١٢٨	دائنون
٢٩١٦		حساب جاري الفرع (منـــها ٢٥٠ جنيــه بضاعة أرسلت للفرع في ١٢/٣١
	١٤٥٩	تحويلات نقدية من الفرع
١٥٥٣٧	١٥٥٣٧	

ميزان المراجعة للفرع

٣١ ديسمبر ١٩٩٩

١٤٥٧		أصول مختلفة
	٣٩٦	دائنون
	٢٦٦٦	جاري المركز الرئيسي
١٥٧٩		تحويلات نقدية للمركز الرئيسي (منـــها ١٢٠ جنيه تحويلات في ٩٩/١٢/٣١)
٣٠٣٦	٣٠٣٦	

ويظهر تأثير التسوية كما يلي:

ميزان المراجعة للمركز الرئيسي

٣١ ديسمبر ١٩٩٩

أصول مختلفة		١٢٦٢١
رأس المال	١٠٩٥٠	
دائنون	٣١٢٨	
جاري الفرع		٢٦٦٦
بضاعة مرسلة بالطريق إلى الفرع		٢٥٠
تحويلات نقدية من الفرع	١٤٥٩	
	١٥٥٣٧	١٥٥٣٧

ميزان المراجعة الفرع

٣١ ديسمبر ١٩٩٩

أصول مختلفة		١٤٥٧
دائنون	٣٩٦	
جاري المركز الرئيسي	٢٦٦٦	
تحويلات نقدية للمركز الرئيسي		١٤٥٩
تحويلات نقدية بالطريق للمركز الرئيسي		١٢٠
	٣٠٣٦	٣٠٣٦

وباستبعاد الحسابات المقابلة الجارية وحسابات المصروفات النقدية فـــإن الميزانية العمومية للمنشأة ستظهر كما يلي:

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١

أصول			خصوم
١٤٠٧٨	أصول مختلفة	١٠٩٥٠	رأس المال
٢٥٠	بضاعة بالطريق للفرع	٣٤٩٨	دائنون
١٢٠	نقدية بالطريق للمركز	
١٤٤٤٨		١٤٤٤٨

مثال :

من ميزان المراجعة التالي المستخرج من دفاتر الفرع سجل قيود اليومية اللازمة لتضمين الحسابات بدفاتر المركز الرئيسي، وصور الحسابات الختامية في دفاتر الفرع وفي دفاتر المركز الرئيسي.

ميزان المراجعة الفرع

١٩٩٩/١٢/٣١

٢٥٧		سيارات
٧٦		أثاث وتركيبات
١٠٧٥		مدينون
	٢١١	دائنون
٧٥٠		مخزون أول يناير
٢٨٥٦		مشتريات من المركز الرئيسي
	٣٩٧٥	مبيعات
	١٩	خصم مكتسب
٩٣		إيجار وعوائد وضرائب
٦٥		مصاريف متنوعة
٣٤		إهلاك
	٣٣٨٥	جاري المركز الرئيسي
١١٧		نقدية
٨٢		نقل للداخل
٣٦٩		أجور ومرتبات
٣٢		ديون معدومة
١٦٨٠		تحويلات نقدية للمركز الرئيسي
٧٦		خصم مسموح به
٧٥٩٠	٧٥٩٠	

يبلغ مخزون ٩٩/١٢/٣١ ٨٢٥ جنيه.

الحل

١٦٨٠		من حـــ/ تحويلات نقدية من الفرع	٩٩/١٢/٣١
	١٦٨٠	إلى حـــ/ جاري الفرع	
٣٦٨٨		من حـــ/ متاجرة الفرع	٩٩/١٢/٣١
	٣٦٨٨	إلى حـــ/ جاري الفرع	س
		٧٥٠ مخزون أول المدة	
		٢٨٥٦ مشتريات	
		٨٢ نقل للداخل	
		إقفال أرصدة حسابات الفرع	
٤٨٠٠		من حـــ/ جاري الفرع	٩٩/١٢/٣١
	٤٨٠٠	إلى حـــ/ متاجرة الفرع	
		٣٩٧٥ مبيعات	
		٨٢٥ مخزون	
		٩٩/١٢/٣١	
		إقفال أرصدة حسابات الفرع	
		من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
١١١٢		حـــ/ متاجرة الفرع	
١٩		حـــ/ الفرع	
	١١٣١	إلى حـــ/ أ.خ الفرع	
		إقفال مجمل الربح والخصم المكتسب	

٦٦٩		من حـــ/ أ.خ الفرع	٩٩/١٢/٣١
	٦٦٩	إلى حـــ/ جاري الفرع	
		٣٦٩ أجور ومرتبات	
		٩٣ إيجار وعوائد	
		٧٦ خصم مسموح به	
		٦٥ مصروفات متنوعة	
		٣٢ ديون معدومة	
		٣٤ إهلاك	
		إقفال أرصدة حسابات الفرع	
٤٦٢		من حـــ/ أرباح وخسائر الفرع	٩٩/١٢/٣١
	٤٦٢	إلى حـــ/ أربـــاح وخســـائر المركز الرئيسي	
		تحويل صافي ربح الفرع	

الحسابات في دفتر أستاذ المركز الرئيسي

حـــ/ تحويلات نقدية من الفرع

١٦٨٠	إلى حــ/ جاري الفرع	١٦٨٠	من حــ/ النقدية
	٩٩/١٢/٣١		يناير – ديسمبر ٩٩

حـــ/ جاري الفرع

٣٣٨٥	رصيد ١ يناير	١٦٠٠	من حــ/ تحويلات نقدية من الفرع
٤٨٠٠	إلى حــ/ متاجرة الفرع	٣٦٨٨	من حــ/ متاجرة الفرع
١٩	إلى حــ/ أ.خ الفرع	٦٦٩	من حــ/ أ.خ الفرع
		٢١٦٧	رصيد
٨٢٠٤		٨٢٠٤	

حـــ/ متاجرة الفرع

	إلى حــ/ جاري الفرع		من حــ/ جاري الفرع
٧٥٠	مخزون أول المدة	٣٩٧٥	مبيعات
٢٨٥٦	مشتريات	٨٢٥	مخزون آخر المدة
٨٢	نقل للداخل		
١١١٢	إلى حــ/ أ.خ الفرع		
	(مجمل ربح الفرع)		
٤٨٠٠		٤٨٠٠	

حــ/ أ.خ الفرع

	إلى حــ/ الفرع	١١١٢	من حــ/ متاجرة الفرع
٣٦٩	أجور ومرتبات	١٩	من حــ/ خصم مكتسب
٩٣	إيجار وعوائد وضرائب		
٧٦	خصم مسموح به		
٦٥	مصاريف متنوعة		
٣٢	ديون معدومة		
٣٤	إهلاك		
٤٦٢	إلى حــ/ أ.خ المركز الرئيسي (صافي الربح)		
٦١٣١		٦١٣١	

في دفاتر الفرع

حــ/ تحويلات نقدية للمركز الرئيسي

١٦٨٠	إلى حــ/ النقدية يناير – ديسمبر ٩٩	١٦٨٠	من حــ/ جاري المركز الرئيسي ٣١ ديسمبر

حــ/ جاري المركز الرئيسي

٣٦٨٠	إلى حــ/ تحويلات نقدية للمركز	٢٣٨٥	رصيد ١/١
٢١٦٧	رصيد ١٢/٣١	٤٦٢	من حــ/ أ.خ (صافي الربح) ١٢/٣١
٣٨٤٧		٣٨٤٧	

حـ/ المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

٧٥٠	إلى حـ/ مخزون أول المدة	٣٩٧٥	من حـ/ المبيعات
٢٨٥٦	إلى حـ/ مشتريات من المركز	٨٢٥	من حـ/ مخزون آخر المدة
٨٢	إلى حـ/ نقل للداخل		
١١١٢	رصيد (مجمل الربح)		
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٣٦٩	إلى حـ/ أجور ومرتبات	١١١٢	مجمل الربح
٩٣	إلى حـ/ إيجار وعوائد وضرائب	١٩	من حـ/ خصم مكتسب
٦٥	إلى حـ/ مصاريف متنوعة		
٣٢	إلى حـ/ ديون معدومة		
٧٦	إلى حـ/ خصم مسموح به		
٣٤	إلى حـ/ الإهلاك		
٤٦٢	إلى حـ/ جاري المركز (صافي الربح)		
١١٣١		١١٣١	

الميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١

١٢٧	نقدية	٢١١	دائنون	
١٠٧٥	مدينون		٣٣٨٥	جاري المركز الرئيسي
٨٢٥	بضاعة بالمخازن		١٦٨٠	– تحويلات نقدية
٢٧٥	سيارات (ناقصا الإهلاك)		١٧٠٥	
٧٦	أثاث وتركيبات (ناقصا الإهلاك)		٤٦٢	+ صافي الربح
		٢١٦٧		
٢٣٧٨		٢٣٧٨		

العمليات بين الفروع :

عندما يكون للمركز الرئيسي عدة فروع ويسمح لكل منها بالتعامل مع الآخرين. يمسك حساب جاري لكل منها علاوة على حساب جاري المركز الرئيسي. وفي وقت الترصيد. فإن أرصدة هذه الحسابات الجارية ستكون التزامات وأصول للفروع فيما بينها ولكن ليس مع المركز الرئيسي.

وحينما يتم إعداد الميزانية العمومية فإن حسابات جاري المركز الرئيسي وحسابات جاري الفروع والحسابات الجارية للفروع فيما بينها تكون عكسية ويمكن استبعادها.

الأرباح غير المحققة:

عندما تحول البضاعة للفرع بسعر البيع فإن حسابات الفرع ستظهر أرباحا. ولكن الشركة ككل لم تحقق هذه الأرباح إلى أن يتم بيع البضاعة. ولمعالجة ذلك نستخدم "مخصص أرباح غير محققة". ويعد عن البضاعة غير المباعة في نهاية الفترة ويجعل هذا المخصص مدين لحساب الأرباح والخسائر ويحتوي على الربح الذي كان ليتحقق لو تم بيع المخزون. وفي الميزانية العمومية يطرح من حساب المخزون بسعر بيع لإظهار المخزون بسعر التكلفة.

مثال : أظهر ميزان مراجعة الفرع للبيانات الآتية:

٣٠٠٠		بضاعة بالفرع
١٧٠٠٠		أصول أخرى
	٥٥٠٠	جاري المركز الرئيسي
	٨٠٠٠	حساب الأرباح والخسائر
	٦٥٠٠	دائنون
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	

وترسل البضاعة للفرع من المركز الرئيسي بسعر يزيد ٢٠٪ عن سعر التكلفة لذا فإن سعر التكلفة للمخزون سيعادل ٣٠٠٠ جنيه ناقصا السدس أي ٢٥٠٠ جنيه ونحتاج إلى مخصص قدره ٥٠٠ جنيه ويحمل على حساب الأرباح والخسائر.

ويصبح ميزان مراجعة الفرع المعدل كما يلي:

٣٠٠٠		بضاعة بالفرع
	٥٠٠	مخصص أرباح غير محققة
١٧٠٠٠		أصول أخرى
	٥٥٠٠	جاري المركز الرئيسي
	٧٥٠٠	حساب الأرباح والخسائر
	٦٥٠٠	دائنون
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	

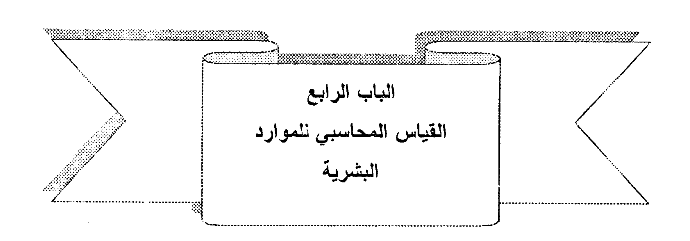
ويظهر المخزون في الميزانية العمومية المجمعة كما يلي:

		بضاعة بالمركز الرئيسي	
	٣٠٠٠	بضاعة بالفرع	
٢٥٠٠	٥٠٠	مخصص أرباح غير محققة	

وإذا ما اشترى الفرع بضاعة من الموردين مباشرة فإن المخصص يجب أن يعد فقط عن ذلك الجزء المستلم من المركز الرئيسي. إذا كان ثلث البضاعة المتبقية بالفرع مشتراة من الخارج فإن قيمة المخصص تصبح :

رصيد البضاعة بالفرع في ٩٩/١٢/٣١	٣٠٠٠
ناقصا بضاعة مشتراة من الموردين	١٠٠٠
بضاعة مستلمة من المركز الرئيسي	٢٠٠٠

مخصص أرباح غير محققة = ٢٠٠٠ × $\frac{١}{٦}$ = ٣٣٣,٣ جنيه.



الفصل الأول: المحاسبة عن الاستثمارات في الموارد البشرية

الفصل الثاني: عرض لأهم المقترحات الفكرية في الفكر المحاسبي التي اهتمت بتحديد موضوع القياس وأسلوبه للموارد البشرية

القياس المحاسبي للموارد البشرية

أستحوذ موضوع قياس الموارد البشرية على اهتمام الكثير من الاقتصاديين والمحاسبين، غير أن فكرة قياس الموارد البشرية مازالت محل جدل في الفكر المحاسبي ولم تلق بعد القبول العام، فنجد أن " باتون " و " فلامهولتزوليكرت " على سبيل المثال (١) يؤيدون فكرة قياس الموارد البشرية ويرون أن تجاهل المشروعات لقياس قيمة مواردها البشرية يعنى أن قوائمها المالية تحتوى على قصور له تأثير فعال على متخذي القرارات الإدارية.

وعلي النقيض من ذلك، فقد عارض فريق من المحاسبين فكرة قياس الموارد البشرية على أنها ليست أصلاً من الأصول التي يملكها المشروع كباقي الأصول (٢).

وقد أثار هذا الجدل، عن أهمية قياس الموارد البشرية، العديد من الدراسات التي تحاول بالمنطق الفكري، وبالتطبيق العملي، بيان صحة الآراء المؤيدة - ومثال ذلك دراسات " هيرمانسون " و " فلامهولتز " و " الياس " و " مرعى ". كما أنطوي هذا الجدل على اختلاف وجهات النظر فيما يختص بموضوع القياس المحاسبي للموارد البشرية والأسس التي يقوم عليها ذلك القياس، فقد اهتمت بعض الدراسات بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهه نظر المورد البشرى نفسه، كما اهتمت بعض الدراسات بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع، حين اهتمت بعض الدراسات الأخرى بقياسس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المجتمع باعتبارها عاملاً من عوامل الإنتاج.

أما بالنسبة لأسس القياس فهي تختلف طبقا للآراء المتباينة في شأن موضوع القياس ومدى خضوعه لأسس القياس المحاسبية المعروفة، أو أسس القياس الاقتصادية الراجحة.

لو فرضنا قياس قيمة الموارد البشرية من حيث المبدأ، فأنه مما لاشك فيـــه، أن أي من الأسس المقترحة للقياس، تتحدد فاعليتـــه بمـــدى التـــأثير علـــى اتخـــاذ القرارات الإدارية.في ظل ملاءمته لموضوع القياس الذي يتم الاتفاق عليه.

ومن جهة أخرى فإن الدراسات التجريبية التي تستهدف قياس أثـــر إظـــهار قيم الموارد البشرية بالقوائم المالية على القرارات الإدارية، والتـــي ظـــهرت فـــي السنوات الأخيرة، مازالت محدودة وتكاد تقتصر على ست دراسات: ثـــلاث منـــها تناولت أثر قياس الموارد البشرية على قرارات المستثمرين الخـــارجين والأخـــرى تناولت أثر ظهور الموارد البشرية على بعض القرارات الإدارية الداخلية، وبـــالرغم عما تفصح عنه هذه الدراسات التجريبية من أوجه قصور في الموضوع والمنهجيـــة فإن نتائجها بالإضافة إلي ذلك قد تضاربت من حيث تأثير ظهور بيانـــات المـــوارد البشرية بالقوائم المالية على متخذي القرارات، كما أنها لم تتعـــرض لإظـــهار أثـــر اختلاف موضوع القياس في هذا الشأن.

وفي ضوء هذا القصور، دعا الكثير من المحاسبين(٣) لمزيد مـــن البحـــث الذي يستهدف الإجابة على السؤالين الآتيين:-

أولاً: ما هي أفضل المقترحات الفكرية ملاءمة لتحديد موضـــوع قيـــاس قيمة الموارد البشرية وأسلوب ذلك القياس من ناحية وإمكانية التطبيق مـــن ناحيـــة أخرى؟

ثانيا: ما مدى تأثير نتائج التطبيق في مجال اتخاذ بعض القرارات التـــي تبنى على بيانات محاسبية ؟

وتنقسم الدراسة إلي فصلين :-

الفصل الأول: المحاسبة عن الاستثمارات في الموارد البشرية

المبحث الأول: أهمية الموارد البشرية في المشروع.

المبحث الثاني: عرض للجدل الفكري لقياس قيمة المـــوارد البشـــرية كأصل.

الفصل الثاني: عرض لأهم المقترحات الفكرية في الفكر المحاسبي التـــي اهتمت بتحديد موضوع القياس وأسلوبه للموارد البشرية.

المبحث الأول: القياس المحاسبي مـــن حيـــث الموضـــوع والأســس والأسلوب.

المبحث الثاني: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس قيمـــة المـــوارد البشرية من وجهة نظر المورد البشرى نفسه.

المبحث الثالث: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس القيمة المضـافـــة للموارد البشرية من وجهة نظر المشروع.

المبحث الرابع: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس الموارد البشـــرية ذاتها من وجهة نظر المجتمع.

المبحث الخامس: المفاضلة بين أهم النماذج للتعـــرف علـــى أفضلـــها أكثرها ملاءمة لتحديد موضـــوع القيـــاس وأســـلوبه ومتطلبات التطبيق.

** الفصل الأول **

{{ المحاسبة عن الاستثمارات في الموارد البشرية }}

أصبح الهدف الرئيسي للإدارة الرشيدة في الوقت الحاضر هو الوصول إلي أفضل استخدام للموارد المتاحة لها، بأتباع الأساليب العلمية التي أتاحتها الثورة التكنولوجية التي نعيشها الآن، والتي ساعد على اتباعها توافر الحاسبات الضخمة، وتوافر أساليب التحليل الكمي الرياضية والإحصائية للتطبيق في المجالات الإدارية. والموارد البشرية باعتبارها أهم الموارد المتاحة للمشروع ليست مستثناة من هذا الاهتمام بالرغم من صعوبة التوصل إلي نموذج ملائم لقياس قيمتها محاسبيا يلقي القبول العام بحيث يمكن قياس العائد على الاستثمار فيها وضمان كفاءة استخدامها.

ففي السنوات الأخيرة احتوت الدوريات المحاسبية على عدد من المحاولات لمعالجة مشاكل المحاسبة عن موارد البشرية، وذلك للوفاء بحاجة الإدارة من البيانات والمعلومات لترشيد استخدامها لتلك الموارد حيث يذكر " فلامهولتز "(٤)

> " إن عدم ظهور أي بيانات عن الموارد البشرية بالقوائم المالية للمشروع، يعتبر من العوامل الأساسية التي تحد من فاعلية نتائج القرارات التي تتخذها الإدارة ".

فالإدارة أصبحت تفضل الاعتماد على طرق كمية لتحقيق أهداف كمية، وكذلك الحال بالنسبة للمستثمرين الذين يرغبون في الحصول على بيانات كمية يعتمد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار في المشروعات القائمة. والموارد البشرية لم تظهر حتى الآن بالقوائم المالية.

وحيث أن المحاسبة عن الموارد البشرية تهدف إلي توفير البيانات الكمية عنها باعتبارها أحد الموارد المتاحة للمشروع فأن الأمر يتطلب قياس قيمتها والتقلبات التي تطرأ عليها والتقرير عنها. ذلك لأن الموارد البشرية من الموارد

الهامة كما سبق القول وخاصة إذا كان نجاح الإدارة أو فشلها يمكن قياسه بمدى نجاحها في تخصيص الموارد المتاحة لها واستخدامها على أفضل صورة ممكنة(٥).

لقد أوضحت الدراسات التي اهتمت بقياس قيمة الموارد البشرية الاهتمام بالإنسان العامل وتعظيم دوره، وكيفية تفهم سلوكه حيث تعتمد عليه كل الأنشطة بشكل مباشر.

كما أوضحت دراسة " ليكرت "(٦)

" أن للقياس المحاسبي للموارد البشرية أهمية من حيث أثرها على ما هو جوهري على أداء الإدارة لواجباتها الداخلية ومسئوليتها الاجتماعية نحو تلك الموارد "

كما تضيف دراسة " فلامهولتز " (٧)

" أن للقياس المحاسبي للموارد البشرية أهمية بمكان لتحقيق الكفاءة في إدارة جميع الموارد المتاحة للمشروع بما فيها الموارد البشرية "

وهذا الفصل يتناول في مبحثين أهمية الموارد البشرية للمشروع و الجدل الفكري لقياس قيمة الموارد البشرية كأصل.

* المبحث الأول *

* أهمية الموارد البشرية في المشروع *

تعتبر الموارد البشرية من العناصر الرئيسية والهامة في مدخلات العملية الإنتاجية فهي تمثل القوى البشرية الفعالة اللازمة لتحويل عناصر المدخلات الأخرى إلي مخرجات أكثر نفعا وإشباعا لجمهور المستهلكين.

ويقصد **بالقوى البشرية** الموارد البشرية العاملة في المشروع في ظل النظم الاجتماعية والقوانين السائدة. وتعتبر القوى العاملة بهذا المفهوم جزء من الموارد البشرية في المجتمع والتي تتكون عادة من مجموع الأفراد القادرين على العمل والذين تنحصر أعمارهم بين الخامسة عشر والستين في مصر.

وبالرغم مما هو معروف عن التقسيم الكلاسيكي للعناصر الإنتاجية إلى أربعة أقسام هي العمل والمنظم ورأس المال والموارد الطبيعية، فأن الاعتبارات الاجتماعية تدعو إلي تمييز العمل والمنظم على العناصر الإنتاجية الأخرى، حيث يطلق الموارد البشرية على العمل والمنظم، والموارد المادية على الأرض و رأس المال(٨).

ومن جهة أخرى نجد أن العمل يختلف عن كل عناصر الإنتاج الأخرى، في انه يجمع ما بين صفتين أساسيتين : صفته كأداة للإنتاج، وصفته كمستهلك للإنتاج، ومن ثم فهو يعتبر الوسيلة، وفي نفس الوقت الغاية من كل تنظيم اقتصادي . في حين انه قد يمكن النظر للعنصر الثالث وهو رأس المال باعتبار انه نتاج عمل سابق مختزن كما هو الحال في الفكر الماركسي، أو انه نتاج تفاعل مجموعة من القرارات الادخارية والاستثمارية اتخذها أفراد المجتمع في هذا الشأن كما هو الحال في الفكر الرأسمالي، وهو بذلك يمثل مساهمة عنصر العمل الذي هو قوام الموارد البشرية. أما العنصر الأخير ــ الموارد الطبيعية ــ فلن يكون لها قيمة اقتصادية ما

لم يتم استغلالها بمعرفة الإنسان وأن كانت تستمد قيمتها من الخصائص التي وضعها الخالق فيها لتسخر في خدمة الإنسان(٩).

ويذكر " شولتز "(١٠)

" الموارد البشرية عنصر دائم الحركة بطبيعته، يتطلب الأمر متابعة نشاطه للوقوف على نتائج هذا النشاط سواء فيما يتصل به أو العمل الذي يزاوله، أو المجتمع الذي يعيش فيه. وقد أدركت العديد من الدول أهمية الموارد البشرية كرأسمال للمجتمع ".

ولاشك أن تجربة اليابان، والتي تفتقر إلي الموارد الطبيعية بصورة واضحة، قد استطاعت خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً أن تبني صرحاً إقتصادياً هائلاً، رفعها إلي مصاف الدول الكبرى ويرجع ذلك إلي حسن استغلال مواردها البشرية " إلا أن هناك العديد من الدول التي لم تعرف بعد الطريق الصحيح للتنمية الاقتصادية بالرغم من توافر العديد من الموارد الاقتصادية فيها، وذلك لعدم إدراكها لأهمية الموارد البشرية "(١١).

وقد أدى التطور الصناعي الضخم إلي زيادة اهتمام الدول بدراسة قواها البشرية العاملة وحصرها وتصنيفها وتدريبها، باعتبارها عنصرا أساسيا من عناصر الإنتاج .ويظهر ذلك في كل المجتمعات المتقدمة.

ففي الدول النامية تتولى الدولة في غالبية الأحوال الأنفاق في مجال الاستثمارات في الموارد الاستثمارية المتاحة للمجتمع، كالأنفاق العام على التعليم بمراحله المختلفة والصحة، وتنظيم الأسرة وإنشاء برامج ومؤسسات التدريب الفني والمهني وغيرها. وكما هو الحال في مصر في معظم هذه المجالات.

أما في الدول المتقدمة عادة ما تتولى المشروعات الخاصة غالبية الأنفاق في مجال الاستثمارات لتنمية مواردها البشرية وقد أنعكس ذلك في كثرة الدراسات

والأبحاث التي تقوم بها المشروعات في هذا المجال، للوقوف علـــى مـــدى كفـــاءة الأنفاق الاستثماري على الموارد البشرية بالمقارنة بفـــرص الاســـتثمار الأخـــرى البديلة، المتاحة لهذه المشروعات وللعمل على رفع الكفاءة الإنتاجية لـــهذه المـــوارد وبشتى الطرق تحقيقا لزيادة الربحية، وتحقيق دورهـــا فيمـــا يعـــرف بالمســـئولية الاجتماعية للمشروع.

ولما كانت موارد المجتمع الاستثمارية محـــدودة، فـــإن الأمـــر يســـتدعى تخصيصها على أفضل فرص الاستثمارات المتاحة من وجهة نظـــر المجتمـــع وأن اختلفت من وجهة نظر المشروع. ويتطلب ذلك توفير البيانات والمعلومات اللازمـــة عن هذه الموارد بما فيها الموارد البشرية.ولاشك أن البيانات والمعلومات المحاسـبية تعتبر من أهم ما يمكن توفيره لمتخذي القرارات في هذه المجالات.

ولقد أثبتت بعض الدراسات الاقتصادية (١٢) أن البلاد المتخلفة تعاني مـــن أن جزءا كبيرا من قوة العمل بها عاطلة، وذلك بالرغم من أن قوة العمل هذه تمثـــل نسبة ليست بالكبيرة من مواردها البشرية. وهذا يدل على أن الموارد البشـــرية فـــي مثل هذه الدول لا يحسن استغلالها بما يقلل من مساهمتها في الناتج القومـــي لتلـــك البلاد، ومن ثم انخفاض مستوى المعيشة.

ولاشك أن اهتمام الدول الناميـــة بـــالتعليم والتدريـــب وزيـــادة المـــهارات والخبرات الفنية اللازمة لبرامج التنمية بما يرفع من إنتاجية العمـــل ويـــؤدى إلـــي حسن استغلال هذه الموارد، قد يساعد في إمكانية إحلال العمل محل رأس المال فـــي ظل ندرة الأخير. كما قد يساعد في تخفيض معامل رأس المال إلي العمل في ظـــل الخبرات والمهارات مما يعطى مجالا أكبر لتوظيف المزيد من العمال باستخدام أقـــل قدر ممكن من رأس المال (١٤). ويجب على تلك الدول العمل على زيادة معـــدلات قواها العاملة إلي مجموع سكانها، حتى تزداد قيمة مواردها البشرية عـــن طريـــق

تحويلها من موارد عاطلة إلي موارد عاملة ولا يتحقق ذلك إلا إذا توافرت مجالات العمالة الكافية لاستيعاب أكبر نسبة ممكنة من السكان القادرين على العمل.

ويرى " هندرسون " أهمية قياس الموارد البشرية باعتبارها أهم عوامل الإنتاج حيث تعتبر عبء على الاستهلاك في مرحلتي الطفولة و الشيخوخة، وإضافة لموارد المجتمع المنتجة في مرحلة الانضمام إلي قوة العمل(١٥).

ومن جهة أخرى تعتبر الموارد البشرية على مستوى الوحدة الاقتصادية العنصر الحيوي في الإنتاج، حيث تنطوي على عنصرين أساسين من عناصر الإنتاج، وهما العمل والمنظم كما سبق القول. فهي تقدم خدمات ومنافع للمشروع لا تقل أهمية من حيث ضرورتها عما تقدمه الموارد المادية الأخرى.

وكما هو الحال بالنسبة للموارد الاقتصادية الأخرى فأن الحصول على الموارد البشرية يتطلب تحمل نفقات اختيار وتعيين وتدريب تلك الموارد بالإضافة إلي العوائد الواجب سدادها لها مقابل المنافع الناتجة من مساهمتها في العملية الإنتاجية ويؤكد ذلك ما ذكره "هاربسون "(١٦).

" إن الموارد البشرية هي الطاقات والمهارات والمواهب والمعرفة لمجموعة من الأفراد والتي من المتوقع أن يستخدمها المشروع في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات المفيدة ".

وقد اهتمت الدوائر العلمية المحاسبية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بدراسة أهمية الموارد البشرية في إنتاج السلع والخدمات، وذلك منذ أوائل الستينات. وقد نتج عن هذه الدراسات اقتراح عدد من الأساليب والأسس لقياس وتقييم الموارد البشرية في المشروع، بهدف توفير بيانات عن هذا العنصر الحيوي من عناصر الإنتاج. ويؤدى توفير هذه البيانات إلي الإفادة في تطوير وتنمية

الموارد البشرية في المشروع والتخصيص الأمثل لها، وأعدادها لمسئوليات جديدة مناسبة(١٧).

غير أنه نتيجة لما أسفرت عنه هذه البحوث المحاسبية، وما أوصت به اللجنة المشكلة من جمعية المحاسبة الأمريكية من ضرورة إخضاع هذا العنصر للقياس المحاسبي فقد أصبح من الضروري أن تصبح الموارد البشرية موضوعا للقياس والتقييم (١٨).

وخلاصة القول أن المحاسبة عن الموارد البشرية تعتبر مفهوماً جديداً نسبياً على المفاهيم المحاسبية. حيث يعتبر الفرد نفسه هو موضوع القياس بالرغم أنه ليس موضوعاً للتبادل كما هو الحال في باقي الموارد التي تمثل مواضيع القياس المحاسبي. ولاشك أن الاستثمارات في الموارد البشرية تمثل جزءاً هاماً من مجموع الاستثمارات في المجتمع وهي بهذا الوضع تلقي على المهنة مسئولية المزيد من الدراسة والبحث في مجال المحاسبة عنها لمحاولة توفير إمكانية قياس قيمتها الاقتصادية عملاً. وتوفير بيانات ومعلومات كمية في هذا الشأن. وقد يؤدى ذلك إلي زيادة كفاءة وفعالية القرارات التي يتم اتخاذها لتخصيص واستغلال هذه الموارد الاقتصادية الهامة، سواء أكانت هذه القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على المستوى القومي. ذلك لأن ما يتم في شأنها من اتخاذ قرارات دون الرجوع إلي بيانات كمية قد يؤدى إلي انخفاض كفاءة تخصيصها واستغلالها .

وسوف نتناول في المبحث التالي عرض وجهات النظر فيما يتعلق بإمكانية قياس الموارد البشرية قياسا كميا، باعتبارها من الأصول بمفهومها المحاسبي وذلك يعرض الآراء المؤيدة والآراء المعارضة لذلك.

**** الآراء المؤيدة والآراء المعارضة لقياس قيمة الموارد البشرية كأصل ****

أصبحت مشكلة المحاسبة عن الموارد البشرية مسارا للجدل المحاسبي الفكري. ذلك من حيث اعتبارها أصل من الأصول أو الاكتفاء باعتبار نفقة

استخدامها من بين مكونات مدخلات العملية الإنتاجية، كما تتمثل في بنـــد الأجـــور والمرتبات. ذلك في الوقت الذي تظهر فيه باقي الموارد الأخرى التي تشترك فـــي إنتاج تدفق مخرجات العملية الإنتاجية بقائمة المركـــز المـــالي باعتبارهـــا أصـــولا للمشروع.

وقد أسفر هذا الجدل عن تعدد وجهات النظر في شأن قياس قيمه المـــوارد البشرية سواء أكان ذلك في الفكر الاقتصادي أو الفكر المحاسبي، ويهتم هذا المبحث بدراسة أهمية قياس الموارد البشرية وإبراز الجانب الاقتصادي لها باعتبارها مـــن أهم أنواع رأس المال التي تساهم في الإسراع بعمليات التنمية الاقتصادية.

وقد أهتم الاقتصاديون برأس المال البشرى حيث نجد " أدام سميث " ينظـــر إلي العنصر البشري كرأس مال ويعتبر أن كل القدرات المكتسبة لسكان بلد ما جزء من رأس مالها ويؤكد " فون ثفن " على اعتبار العنصر البشـــري كـــرأس مـــال لا ينقص من قيمته ولا يحد من حريته بل على العكس فأن الفشل في تأكيد ذلك يعتـــبر خطأ كبيراً (١٩).

ثم نجد " أرفينج فيشر " (٢٠) يبرز المعنى الشامل لرأس المال ويضم إليـــه العنصر البشري. ثم " مارشال " الذي أكد أهمية رأس المال البشري بل أكد أهميـــة الاستثمار في التعليم حيث يذكر:

" أن أقيم ما في رأس المال ذلك الجزء المستثمر في البشر "(٢١)

وقد تناولت الدراسات الاقتصادية العديد من الحالات التي تشمل اقتصاديـــات التعليم التدريب والصحة والهجرة، أي ما يسمي باقتصاديات الموارد البشـــرية(٢٢)، وإبراز أهمية الاقتصادية لرأس المال البشرى التي ساعدت على حل الكثـــير مـــن المتناقضات كما اهتمت تلك الدراسات الاقتصادية بأهمية العنصـــر البشـــرى فـــي العملية الإنتاجية وأهمية لقدرات البشرية ذات المعرفة والخبرة والقـــدرة علـــى أداء

وتطوير ومتابعة التقدم العلمي والتكنولوجي في زيادة الإنتاج باعتبار أن العنصر البشرى ذاته هو أساس كل تقدم علمي وتكنولوجي، وبالتالي فأن التقصير في تنميته يترتب عليه انخفاض وسوء استخدام لرأس المال المادي المتاح.

كما ركزت الدراسات الاقتصادية بعد ذلك على الاهتمام بالرفاهية الاقتصادية للمجتمع. وتعتمد هذه الرفاهية على مستويات الإنتاج التي يحصل عليها أفراد المجتمع في استهلاك السلع والخدمات المختلفة وقد شمل ذلك الموارد البشرية المتاحة كما ونوعاً باعتبارها أحد دعائم الإنتاج في المجتمع. وينظر الاقتصادي للموارد البشرية من وجهتين فهي تمثل زيادة على الاستهلاك في مرحلتي الطفولة والشيخوخة، كما ينظر إليها باعتبارها عامل من عوامل الإنتاج في مرحلة القدرة على العمل وبالتالي ركزت بعض الدراسات الاقتصادية على مشكلة السكان وأثر الزيادة في السكان على كل من الإنتاج والاستهلاك، وقد أهتم نوع من الدراسات بتحسين نوعية الموارد البشرية وذلك عن طريق الاستثمار في رأس المال البشرى وأهم هذه الاستثمارات هي تلك التي تتم بالنسبة للخدمات الصحية والتعليمية.

وقد أقترح " شولتز " (٢٣) مجموعة من الأنشطة التي تمثل الاستثمارات في العنصر البشرى والمتصلة بتنمية وتحسين رأس المال البشرى **كما** عن طريق تخفيض نسبة الوفيات، **ونوعا** عن طريق التأثير في مقاومة الأفراد للأمراض وزيادة حيوية العنصر البشرى ومن ثم كفاءته الإنتاجية.وكذلك الاهتمام بالاستثمار في مجال التعليم وإنشاء مراكز التدريب المهني ونشر التعليم الفني، وهذه الاستثمارات تؤثر في نوعية وكفاءة رأس المال البشرى.

وحتى منتصف الستينات خلا الفكر المحاسبي والتطبيق العملي له من معالجه لهذه الموارد أو الاعتراف بقيمتها، ويؤكد ذلك " باتون " حيث يذكر : (٢٤)

" بالرغم من التجارب في مجال تنظيم العمل. والتي أوضحت أن التنظيم السليم للعاملين وولائهم للمشروع باعتبارهم أهم الأصول في المشروع بما يفوق في الأهمية المخزون السلعي مثلا إلا أنه لا توجد طريقة لقياس هذا الأصل والتعبير عنه بصورة كمية ولهذا السبب الاعتراف به كأصل بالمفهوم الاقتصادي.

وبالتالي اقتصرت المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في المشروعات الإنتاجية على اعتبار مقابل خدماتها الجارية من بين عناصر المصروفات التي يتحمل بها الإنتاج أو التي يتحمل بها الفترة ذاتها على حسب تصنيفها المحاسبي.

ولقد بدأ المحاسبون بقياس قيمة الموارد البشرية منذ عام ١٩٣٢ عندما كان يتم الربط بين الشهرة والعوامل الوصفية كالمهارات الفنية التي يتمتع بها أصحاب المشروع (٢٥).

ويعتبر " هيرمانسون " من أوائل المحاسبين الذين اهتموا باعتبار الموارد البشرية من بين الأصول العاملة بالمشروع يلزم إظهارها بقائمة المركز المالي له(٢٦).

إلا أن المحاسبين قد انقسموا إلي فريقين في المحاولات الفكرية التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية فنجد فريقاً يعارض الفكرة و إظهار قيمة الموارد البشرية بالقوائم المالية مثل " وايز "(٢٧) و " روجر " و " ميشيل " (٢٨) و " لاند " (٢٩). والفريق الأخر يدعو إلي ضرورة قياس وتقييم الموارد البشرية مثل " هيرمانسون " كما سبق القول " وفلامهولتز" (٣٠) على سبيل المثال، بالرغم من اختلاف وجهات نظرهم في شأن تحديد نطاق موضوع القياس والأسس التي يقوم عليها كما سيرد تفصيلاً فيما بعد.

ويرى الفريق المعارض أن قياس قيمة الموارد البشرية لا يدخل في اختصاص المحاسبة بصفة عامة وذلك للأسباب الآتية:

١- أن البشر لا يعتبرون أصلاً بالمعني المحاسبي للأصول، حيث لا يمكن إخضاعهم لحق التملك في ظل التحرر من العبودية وسيادة حقوق الإنسان.

٢- عدم مقدرة مهنة المحاسبة على ابتكار نظام مقبول لقياس قيمة الموارد البشرية حيث أن أية محاولة من وجهة نظرهم ستعتمد على أساليب

ومقاييس غير نقدية، وهو أمر مرفوض عند التطبيق المحاسبي الذي يعتمد عرفيا على تقاليد الحيطة والحذر والموضوعية بمفهومها المحاسبي.

٣- لا يمكن إخضاع الموارد البشرية للتبادل بأصول أخرى، إلا في حالات استثنائية عند الاستغناء عن اللاعبين المحترفين، وبالتالي تفقد أهميتها كأصل عند إظهارها بالقوائم المالية.

٤- صعوبة تقدير فترة الاستفادة من الموارد البشرية.

٥- عدم إمكانية استنفاد مثل هذه الأصول على أساس موضوعي إذا ما تم تحديد قيمتها فعلاً.

ويرى الفريق الأخر وهو المؤيد لضرورة إظهار الموارد البشرية بالقوائم المالية أنه يجب إخضاع تلك الموارد للقياس المحاسبي وذلك للأسباب الآتية:

١- أن للموارد البشرية أهمية للمشروع تقف على قدم المساواة مع باقي العناصر المادية الأخرى.

٢- أن للموارد البشرية صفات ومميزات الأصول، فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً.

٣- أن تكاليف الاستثمار في الموارد البشرية تمثل إضافات لقيمة هذه الموارد، وبالتالي تعتبر تكلفة الموارد البشرية كأصل.

٤- انه في ظل مفهوم الوحدة المحاسبية واستقلالها فأن معيار الملكية يمكن التغاضي عنه طالما أن الموارد البشرية والمادية تعمل معا تحت رقابة إدارة المشروع . ويمكن الرد على أهم اعتراضات التقرير المحاسبي عن الموارد البشرية فيما يلي :

أولا: من حيث حق الملكية

أن المفهوم القانوني للأصل، يتطلب الملكية القانونية، ولا ينطبق هذا المعيار وما يتضمنه من حق امتلاك الأصل و التصرف فيه على الموارد البشرية، ولكن في السنوات الأخيرة احتوت الدوريات المحاسبية على العديد من الأبحاث التي تحاول اعتبار عقود الإيجار طويلة الأجل بمثابة أصول يجب التقرير عنها بقائمة المركز المالي، كما يتضمن تقرير اللجنة النظرية المنبثقة عن جمعية المحاسبين الأمريكية (AICPA) كيفية المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار طويلة الأجل(٣١). واعتماداً على ذلك يذكر " أيجيري " :

" إن الموارد البشرية ليست هي فقط التي لا يملكها المشروع، فهناك موارد أخرى، تعتبر ضمن أصول المشروع محاسبياً بالرغم من عدم تملكه لها، مثل عقود الإيجار طويلة الأجل، وعقود الاتفاقيات التي ستنفذ فيما بعد حيث أن الأصول تمثل الموارد التي تخضع لرقابة المشروع " (٣٢)

وبنفس هذا المنطق وبالقياس فأن بعض الدراسات التي تؤيد فكرة قياس قيمة الموارد البشرية، ترى أنه يجب اعتبار الموارد البشرية كأصول تتحدد قيمتها على أساس الخدمات المتوقع الحصول عليها منها مستقبلاً.

ومن جهة أخرى فأن عملية اندماج الشركات غالباً ما يكون هناك فرق بين السعر المدفوع بالنسبة للشركة المشترية وسعر السوق الخاص بالأصول المادية ويتمثل جزء من هذا الفرق في قيمة الموارد البشرية. ويؤكد ذلك " ليف **وشوارتز** " (٣٣).

" غالبا ما يتم بيع وشراء المنشآت على أساس أنها وحدات مستمرة في عملياتها - وما يدفع مقابلها يعادل قيمة الأصول غير الملموسة المتمثلة في كفاءة القوى العاملة، وعوامل أخرى، لذلك فأن رأس المال البشرى للمنشأة يمكن شرائه وبنفس المعنى يمكن اقتناؤه .

ومن ذلك يتضح أنه قد بدأ التحول عن مفهوم الملكية للأصول تدريجيا وأصبحت تعريفات الأصول، حول حق الانتفاع بالخدمات المستقبلة والمتوقعة للموارد المتاحة للمشروع بصفة عامة والتي من بينها الموارد البشرية حيث لا يشترط الملكية القانونية.

ومن وجهه نظري ينطبق معيار تحقيق منافع مستقبلة على الموارد البشوية فهي عبارة عن مجمع للخدمات المتوقع الحصول عليها منها مستقبلاً. فمعظم النفقات المرتبطة بالمورد البشرى تمثل تدفقات لتحسين المهارات والخبرات وبذلك تتحدد قيمة الموارد البشرية بالقيمة الحالية للخدمات المتوقع الحصول عليها منها مستقبلا، ومن جهة أخرى فأن المفهوم الاقتصادي للموارد البشرية كأصل يشمل على توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلة مع حق المشروع في أن تعود عليه تلك المنافع مقابل قيامة بسداد ما أنفق عليها، كما أصبح ينظر إلي المشروع.على انه تنظيم قيادي، يهدف إلي استخدام ما يتاح له من موارد بحيث يحقق أقصى كفاءة ممكنة، دون أن يتوقف ذلك على حق الملكية أو حق التصرف فيها بالبيع أو التبادل.

وبالتالي فقد ظهرت " نظرية القيادة "، والتي تركز على الرقابة الاقتصادية الفعالة على الموارد بمعرفة المديرين بالمنشأة . لذلك ينبغي التركيز على ما فعله كل مدير أكثر من التركيز على إظهار مصالح الملاك والمستثمرين(٣٤) . أي أن ظاهرة الأشراف والرقابة يمكن تطبيقها على الموارد البشرية عن طريق تنميتها وتطويرها والمحافظة على ولاءها. ونتيجة لذلك يمكن اعتبار الموارد البشرية بمثابة أصول لها صفة الولاء للمشروع حيث تخضع للرقابة والأشراف من قبل إدارة المشروع.

ويتضح ذلك في حالة المشروع الفردي حيث ترتبط فيه وظيفة الملكية والرقابة والأشراف لشخصي واحد وهو المالك، ويتم معرفة نجاح أو فشل المشروع

عن طريق مقارنة صافي أصول أول الفترة، أي أن التركيز على عنصـــر الملكيـــة يهمل عنصر الرقابة أو الأشراف بالرغم من أن الزيادة أو النقص ترجـــع أساســـها إلي قدرة صاحب المشروع على توجيه أمواله والرقابة عليها.

أي أن الملكية إلي حد ما مفهوم غير فعال، بينما حق الرقابـــة والأشـــراف موجود في كافة المشروعات سواء الإنتاجية أو الخدمية . ويمكن للمشروع ممارسة الرقابة على كافة موارده البشرية باعتبارها أصـــول يقـــوم المشـــروع باقتنائـــها و الاستثمار في زيادة كفاءتها الإنتاجية ويؤكد ذلك " ايجيري " (٣٥) حيث يذكر :

" الأصول تمثل الموارد التي تخضع لرقابة المشروع "

ويمكن تطبيق معيار الرقابة على الموارد البشرية بالقياس علـــى بـــاقي الأصـــول المادية التي تتفاعل معها في عمليات الإنتاج، نظراً لأن هناك ولاءً قانونياً من قبـــل العامل تجاه صاحب العمل رغم تمتعه بحرية استغلال أوقات فراغه.

من جهة أخري فأن القانون المصري - كما هو الحال في معظم دول العـالم - يوفر ضمانات للعامل قبل صاحب العمل بحيـــث لا يجـــوز فصلـــه إلا بـــأجراء قانوني، كما ينص القانون على حد أدني للأجور وحد أقصـــى لســـاعات العمـــل، وبالتالي فأن العاملين يمكن لهم استغلال وقت فراغهم في حدود عقد العمل. وهـــذا يعنى أن هناك ولاء قانوني من قبل العامل تجاه صاحب العمل رغم تمتعه بحريـــة استغلال وقت فراغه. والواقع أن تطبيق فكرة الملكيـــة والاقتنـــاء علـــى المـــوارد البشرية تعني أن العامل الهام فيها يتمثل في فكرة الرقابة، حيث يمكـــن لأي وحـــدة ممارسة الرقابة على مواردها البشرية دون ملكية أو اقتناء. ويتم ذلك عـــن طريـــق زيادة الولاء من خلال إعداد البرامج التي تهدف إلي تحسين ظروف العمل بالنســـبة للعاملين وتقديم الخدمات التي تستهدف زيادة ارتباط العامل بعمله بالمشروع حتـــى يمكن الاستفادة من خدماته المتوقعة .

ثانيا: من حيث المنافع أو الخدمات المتوقعة من الأصل

إذا ما نظرنا إلي النفقات المتعلقة بالموارد البشرية و المتمثلة في نفقات التعيين والاختيار والتدريب والتنمية والتطوير، فكلاهما تعتبر نفقات تؤدى إلي منافع تمتد إلي أكثر من فترة محاسبية باعتبارها تسهم في صقل الخبرة ورفع كفاءة القوى العاملة. ومن المتعارف عليه محاسبياً أن النفقة التي يتوقع الحصول منها على خدمة في المستقبل، ويستفيد منها أكثر من فترة محاسبيا تعتبر من بين النفقات الرأسمالية والجزء الذي يستنفذ خلال الفترة يعتبر من مصروفات الفترة يحمل بها إنتاجها.

ومن جهة أخرى طبقاً للمفهوم الاقتصادي نجد أن القوى العاملة لها قيمة نظراً لقدرتها على تقديم خدمات في المستقبل - وكثير من المحاسبين كما سيرد بالتفصيل - ينظرون إلي قيمة الموارد البشرية على أساس أنها تتمثل في القيمة الحالية لخدماتها المستقبلة المتوقعة.

ينظر " هيرمانسون "(٣٦) مثلا إلي الخدمات المستقبلة التي يستفيد منها المشروع على أساس أنها تتمثل فيما يتقاضاه العامل من أجر شامل، وعليه يمكن الوصول إلي قيمة الموارد البشرية بالمشروع عن طريق رسمة تلك الأجور، ويؤكد ذلك ما جاء بتقرير جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٢ عند تعريفها للموارد البشرية:

> **" بأنها موارد اقتصادية مخصصة لخدمة مشروع فهي مجموع الخدمات المتوقع الحصول عليها منها في عمليات المشروع مستقبلاً باعتبارها قيمة كلية لتلك الموارد(٣٧).**

حيث أن المشروع عند قيامه بالأنفاق على البرامج التدريبية، فهو يتوقـع أن يحصل في مقابلها على خدمات متزايدة خلال فترة الحياة المتوقعة للموارد البشـرية وبافتراض استمرارها في خدمته في المستقبل.

ثالثا: من حيث الموضوعية

حيث أن قياس الموارد البشرية يتطلب جانباً كبيراً من التقديـر والتخميـن، فيذكر " الياس "(٣٨).

" أن أي محاولة لقياس قيمة الموارد البشرية باعتبارها ضمن أصول المشروع يتطلب وجود الدليل الموضوعي لتقليل عنصر الحكم الشخصي".

ويرد على ذلك أن مفهوم الموضوعية في الفكر المحاسبي من المفاهيم الهامة التـي تتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها، إلا انه هناك بعض الحـالات يمكـن التغاضي فيها عن الموضوعية بمفهومها المحاسبي - ويؤكد ذلك " ليف وشـوارتز "(٣٩) عندما يذكرا :

" أن الاعتراض على فكرة رأس المال البشرى كأصل، حيث لا يمكن قياس قيمته موضوعياً، هو أمر مردود عليه، فهناك العديد من الأمثلة التي تعتمد عادة على بيانات إحصائية لقياس قيمة الموارد البشرية ليست أقل من التقييم التقليدي في المحاسبة عند احتساب أقساط الاستهلاك على أساس معدل النفاذ، وكذلك عند تحديد الاحتياطات في شركات التأمين حيث تعتمد على جداول الحياة العامة"

ويمكن التقرير عن قيم رأس المال البشري باعتبارها جزء مكمل (٤٠) في إمداد مستخدمي القوائم المالية ببيانات الموارد البشرية بالمشروع والتطورات التي تطرأ عليها من سنة لأخرى.

والواقع إن ما تناوله الفكر المحاسبي المعاصر في مدى النظر إلى الموارد البشرية كأصل على أساس انطباق المظاهر السابقة عليها من عدمه يمكن من استخلاص النتائج الآتية:

١- إن أول مظهر من مظاهر الأصل هو قدرته على تقديم خدمه في الحاضر والمستقبل، فإذا كان من المتوقع عدم الحصول على تلك الخدمة فسوف يؤدى ذلك إلي انتفاء صفة الأصل عنه، والموارد البشرية تؤدى خدمات مستمرة للمشروع تمتد لأكثر من فترة محاسبية لما يترتب عليها من صقل للخبرة وزيادة الكفاءة وهى بذلك لها أهمية للمشروع لا تقل عن أهمية الأصول المادية الأخرى.

٢- أن رقابة المشروع على موارده البشرية يعطى له الحق في الاستفادة من الخدمات التي يتوقع أن تؤديها تلك الموارد في المستقبل بالرغم من عدم تملك المشروع لتلك الموارد.

٣- تتساوى النفقات الاستثمارية في الموارد البشرية مع كافة النفقات الاستثمارية في الموارد المادية الأخرى ويجب النظر إلى تلك النفقات باعتبارها نفقات رأسمالية، يحمل إنتاج الفترة بالجزء المستنفذ منها.

٤- يجب الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية واقتراح الوسيلة الملائمة لقياس قيمتها والتقرير عنها باعتبارها ضمن أصول المنشأة وتحقيقا لمبدأ الموضوعية يمكن إظهارها في قوائم ملحقة كما أشارت بذلك جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٦٦.

٥- تنقسم الموارد البشرية إلي موارد بشرية داخلية وموارد بشرية خارجية ويقصد بالمحاسبة عن الموارد البشرية الداخلية عملية قياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بها لمستخدمي القوائم المالية باعتبارها أصلاً من الأصول، أما المحاسبة عن الموارد البشرية الخارجية فهي عملية قياس للخدمات المتوقع الحصول عليها من نفقات المشروع في سبيل المحافظة على ولاء جمهور المستهلكين.

وتقتصر هذه الدراسة على المعالجة المحاسبية عن الموارد البشرية الداخلية - ونتيجة للجدل الفكري المحاسبي في اعتبار الموارد البشرية كأصل فقد ترتب على ذلك ظهور العديد من المشاكل المتعلقة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية من حيث موضوع القياس والأسس والأساليب الخاصة بها.

*** الفصل الثاني ***

عرض لأهم المقترحات الفكرية في الفكر المحاسبي التي اهتمت بتحديد موضوع القياس وأسلوبه فيما يخص الموارد البشرية.

إن أهم ما يحيط بمشكلة المحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها أصلا من أصول المشروع، يتمثل في صعوبة قياس تلك الموارد وعرضها بالقوائم المالية، بما يتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها.ويحاول الفكر المحاسبي إخضاع تلك الموارد البشرية للقياس، كما هو الحال في عقود الإيجار طويلة الأجل.

فنجد " ليكرت " يدعو إلي التعاون والتقارب بين المحاسبين وعلماء الاجتماع لقياس " المتغيرات السببية والمتغيرات المتداخلة "، حتى يمكن أيجاد تقدير دقيق لقيمة الموارد البشرية بالمشروع (١)، ويقترح " هكيمان و جونز " بعض الأساليب الكمية لقياس قيمة الموارد البشرية (٢)،ويستمر الفكر المحاسبي في التطور حيث نجد أن " ليف وشوارتز " يقررا إمكانية استخدام المفهوم الاقتصادي للقيمة، وذلك لقياس قيمة الموارد البشرية وإظهارها بالقوائم المالية(٣) استنادا إلي مفهوم " فيشر " للثروة والدخل كما سبق القول - حيث لا تعتبر الخدمات المعطاة من الأفراد ثروة في حد ذاتها، لأن الثروة تتمثل في الأفراد أنفسهم(٤).

ولاشك أن الأبحاث والدراسات المتعلقة بالمحاسبة عن الموارد البشرية والتي تتمثل في تحديد موضوع القياس وتوفير نظام فعال للاتصال بالنسبة للموارد البشرية وتهدف إلي تركيز الانتباه على أغراض ثلاثة هي (٥) .

١ - القياس: وذلك باقتراح طرق وأساليب قياسها بهدف تحديد قيمة الأفراد كطاقة إنتاجية للمشروع.

٢- التطبيق العملي: وذلك بتصميم النظم العملية لتطبيق طرق القياس التي تم الوصول إليها في الفكر النظري.

٣- الأثر الأدراكي والسلوكي: وذلك لتحديد أثر القياس المحاسبي عن الموارد البشرية على بعض القرارات الإدارية.

ويتناول هذا الفصل الهدف الأول من أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية وهو القياس المحاسبي لقيمة تلك الموارد حيث انقسمت الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي إلي ثلاثة أقسام، تناول الأول منها قياس الموارد البشرية من وجهة نظر الفرد نفسه، بينما يتناول الثاني قياس قيمة للموارد البشرية من وجهة نظر المشروع، أما القسم الثالث فقد تناول قياس قيمة الموارد البشرية ذاتها باعتبارها أصلاً له القدرة على خلق الإنتاج وذلك من وجهه نظر المجتمع، وفيما يلي يعرض الباحث لهذه الدراسات في خمس مباحث هي كما يلي:

المبحث الأول: القياس المحاسبي من حيث الموضوع والأسس والأسلوب

المبحث الثاني: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية من وجهه نظر الفرد.

المبحث الثالث: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع.

المبحث الرابع: المقترحات الفكرية التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المجتمع.

المبحث الخامس: المفاضلة بين أهم النماذج التي أسفرت عنها المقترحات الفكرية.

* المبحث الأول *

القياس المحاسبي للموارد البشرية من حيث الموضوع والأسس والأسلوب

تعرف لجنة النظرية المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية على أنها:

" عملية تعيين وقياس توصيل معلومات اقتصاديـــة لمســتخدميها بحيــث تمكنهم من التعرف على الأحكام السليمة في شأن اتخاذ القرارات " (٦)

وقد حددت اللجنة نطاق القرارات التي قد تكون البيانات المحاسبية ذات فـائدة فـي اتخاذها في الآتي(٧).

١- اتخاذ القرارات الخاصة باستخدام الموارد المحدودة، بما في ذلــك تعييـن مجالات اتخاذ القرارات الهامة.

٢- توجيه الموارد البشرية والمادية للتنظيم والرقابة عليها بفعالية.

٣- كفالة إثبات أعمال الموارد البشرية والتقرير عنها.

٤- تسهيل وظائف ومعايير الرقابة الاجتماعية.

كما عرفت لجنه تحديد أهداف المحاسبة المنبثقة مــن جمعيــة المحاسـبين الأمريكية أن " المحاسبة هي نشاط خدمي، ووظيفتها هي إمداد المعلومات الكميـــة، أساساً ذات الطبيعية المالية، عن أنشطة الوحدات الاقتصادية والتي تفيد فــي اتخــاذ قرارات اقتصادية(٨).

ومن هذا التعريف يتضح أن المحاسبة هي أحد فروع المعرفــة الإنســانية، التي تهدف إلي إنتاج بيانات ذات قيمة اقتصادية عن موارد اقتصادية لخدمة متخـذي القرارات الاقتصادية، والمحاسبة تقوم على أساليب القياس التي تكون في الغالب فـي صورة كمية.

وقد أوضح " ليف وشوارتز " (٩) أن رأس المال ينقسم إلي رأس مال مـادي ورأس مال بشري، حيث يتم التسجيل والتقرير عن رأس المال المادي باعتبـاره أصـلا، بينما يهمل راس المال البشرى ويقتصر المحاسب على معالجة ما يدفع له من أجـور وما ينفق على برامج تدريبه وتنميته من ضمن بنود المصروفات الإيرادية.

وفي أوائل الستينات بدأت المحاسبة عن الموارد البشرية تأخذ مكانـها فـي الفكر المحاسبي، فنجد " فلامهولتز " (١٠) يعرف محاسبة الموارد البشرية بأنها:

" وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث بالمشـروع نتيجـة اختيـار وتـأجير وتدريب وتعيين وتنمية الموارد البشرية، كمـا تتضمـن أيضـا القيـاس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية بالمشروع ".

كما أوضح " جيلزو رينسون "(١١) أهمية قياس الموارد البشرية للأغراض التالية:

١- قياس العائد على رأس المال المستخدم في المشروع والممثل فـي أجمـالي قيمة الأصول بما فيها الموارد البشرية.

٢- تخطيط استخدامات الموارد الكلية للمشروع بما فيها الموارد البشرية.

٣- تخصيص الموارد البشرية على أفضـل الوظـائف والمـهارات المتاحـة بالمشروع حيث يساعد ذلك في ضبط ورقابة النفقـات المتعلقـة بـالموارد البشرية.

٤- ترشيد الأنفاق على الموارد البشرية مع تقييم ما تم أنفاقه علـى التدريـب والتطوير

٥- تخطيط الاحتياجات من الموارد البشرية حتى يمكن الوصول إلى الحجـم الأمثل لها.

هذا وإذا كان القياس المحاسبي يهدف إلي تحديد القيمة الاقتصادية للـثروة في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنيـة

محددة فأن هذه القيمة الاقتصادية يجب أن تعكس أفضل الاستخدامات البديلة للثروة بصفة عامة بما فيها الاستخدام الحالي. ذلك إذا كان للقياس المحاسبي أن ينطوي علي هدف اقتصادي وأن يتوافر في نتائجه دلالة اقتصادية. حيث يستبعد بلا شك القياس التاريخي للثروة باعتباره هدف ملائم للقياس المحاسبي.

وبالنسبة للموارد البشرية يتأثر القياس المحاسبي لها باعتبارها ثروة اقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات بعوامل تحدد موضوعه وتؤثر في دلالته. وقد تتمثل بعض هذه العوامل في طبيعة موضوع القياس وإمكانية إخضاع الموارد البشرية للقياس الكمي أقيمي، كما يترتب بعضها على الأساس الملائم لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية. وقد يتأثر القياس بالمعايير التي يتم الاسترشاد بها في القياس المحاسبي عملا ومدى إمكانية تحقيقها - فيمكن النظر إلي الموارد البشرية شأنها شأن الموارد الأخرى باعتبارها ثروة من وجهة نظر المجتمع تتمثل في المخزون الموجود لدى مجموع القوي العاملة لوحدات المجتمع باعتبارها أهم عوامل الإنتاج. يتطلب الأمر إخضاعها للقياس . ويمكن النظر إلي قياس الاستثمار في الموارد البشرية، كما يذكر " هندرسون وريتشارد " (١٢(من ثلاثة زوايا كما يلي:

أ- من وجهة نظر الفرد نفسه لكي يقرر اتخاذ قرار بالاستمرار في التعليم مثلا أو دخول سوق العمل، ويتوقف ذلك على المفاضلة بين معدل العائد على الاستثمار في التعليم بفرض أنه يتحمل تكاليف التعليم مع سعر الفائدة السائد في السوق.

ب- من وجهة نظر المشروع وذلك بقياس العائد علي الاستثمار في التدريب حيث إذا فرض أن هناك منشاة تعمل في ظل المنفسة الكاملة وترغب في

تعيين عمال جدد فسوف تدفع لهم أجر يعادل قيمة الناتج الحدي ولتوضيح الاستثمار في التدريب يفترض أن الحكومة تطلب من المنشاة تشغيل بعض الأفراد ذات كفاءة أقل أي أن إنتاجهم الحدي أقل من الأجر الذي يحصلون عليه. ويتطلب ذلك أعداد برامج تدريب متخصصة لهم، وإذا قامت المنشأة بالاستثمار في تدريب هؤلاء العمال فإن تكاليف البرامج التدريبية لهولاء العمال يمكن معالجتها محاسبيا كما يلي:

١-ما أن تتحملها المنشأة اعتمادا على ظروف غير اقتصادية موجودة في المجتمع .

٢- أو أن تحمل بالكامل لفئة العمال في ظل ظروف المنافسة الكاملة وبدون تدخل من الحكومة.

٣- أو أن تتحمل الحكومة دفع تكاليف التدريب للمنشأة حيث يحصل العمال بدورهم على أجور تعادل أجر الناتج الحدي بالرغم من أنهم أقل كفاءة ولم يصلوا بعد لقيمة الناتج الحدي.

ج-ومن وجهة نظر المجتمع فأن الاستثمار في رأس المال البشري يخضع للاستنفاد أو للاستهلاك كما هو الحال في رأس المال المادي، وبالتالي يتم أعداد النماذج التي تحدد الحجم الأمثل للاستثمار في رأس المال البشرى خلال فترة حياته الإنتاجية بالكامل من وجهة نظر المجتمع وذلك عن طريق احتساب الزيادة التي تطرأ على رصيد رأس المال البشرى في المجتمع الناتجة عن التعليم والتدريب والنقص في هذا الرصيد الناتج عن الاستنفاد وبالتالي فأن تحديد المعدلات المثلى في الاستثمار في رأس المال البشرى يعتبر مشكلة هامة من وجهة نظر التحليل الاقتصادي .

ولاشك أن مزايا توافر بيانات عن الموارد البشرية التي سبق إيضاحها، تتطلب مزيدا من البحث عن أساليب قياس قيمتها والتقرير عنها بفرض التعرف على أثرها على اتخاذ القرارات.

وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية في تقرير عام ١٩٧١ أن أساليب القياس ينقسم إلي ثلاثة أقسام وهي (١٣)

١- أسلوب القياس الكمي الذي يقوم على أسس العد الأصلي **Cardinal Measure**.

٢- أسلوب القياس الترتيبي **Ordinal Measure**.

٣- أسلوب القياس الوصفي **Discriptive Measure**.

ويقصد بأسلوب القياس العددي تعيين أعداد كمية للأشياء أو الخصائص التي يتم قياسها. أما أسلوب القياس الترتيبي فهو يقوم على ترتيب الأشياء أو الخصائص أو الظواهر والأهداف، طبقا لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى. وأسلوب القياس الوصفي يقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شئ أو حدث معين بحيث يمكن تمثيل هذه الخصائص أو المظاهر كما تنعكس على الطبيعة.

ويتضح من تعريف لجنة أسس القياس المحاسبي المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية أن المحاسبة التي تعتمد على الموضوعية لا تلجأ عادة إلي القياس الوصفي وذلك عند تعريفها للقياس " **بأنه تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلة والتي تتعلق بوحدة محاسبية، على أساس المشاهدة وطبقا لقواعد** " (١٤) .

والمحاسبة لا تلجأ عادة إلي القياس الترتيبي وبالتالي فإن أساليب القياس غالبا أساليب قياس كمية وبالنسبة للموارد البشرية هناك العديد من الطرق التي يمكن أتباعها لقياس قيمتها، غير أنه لا توجد طريقة مقبولة

لقياس تلك الموارد كما هو الحال في باقي الموارد المادية الأخرى. فنجد أن أسلوب القياس على أساس التكلفة التاريخية للموارد البشرية يتناسب مع المعالجة المحاسبية التقليدية، فهي تتطلب تجميع تكاليف التعيين والاستئجار وتدريب الموارد البشرية واستخدام تكلفة الإحلال، يؤدى إلي الحصول على بيانات أكثر فائدة تساعد في تخطيط الاستثمارات في الموارد البشرية بما يوفره هذا الأسلوب من تقديرات لهذه الموارد بالنسبة لبرامج تدريبها وتنميتها .

أما أسلوب القياس على أساس القيمة الحالية يتطلب احتساب قيمة الخدمات الحالية المستقبلة المتوقع الحصول عليها من المورد البشرى مع الأخذ في الاعتبار احتمالات الوفاة واحتمالات البقاء في خدمة التنظيم المعين.

ويتفق الباحث مع وجهة نظر " هندرسون وريتشارد " في أنه يمكن النظر للقياس المحاسبي للموارد البشرية من حيث الموضوع من ثلاثة أوجه مختلفة وهي، وجهة نظر العاملين، ووجهة نظر المشروع، ووجهة نظر المجتمع.ويختلف أساس القياس المستخدم للقياس المحاسبي للموارد البشرية من وجهة نظر الأخرى.

وقد انقسمت المقترحات الفكرية المحاسبية التي تعرضت بقياس قيمة الموارد البشرية من حيث موضوع القياس إلي مقترحات اهتمت بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر العاملين كما في دراسة " ليف وشوارتز " وإلي مقترحات فكرية اهتمت بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع كما في دراسات " هيرمانسون " و " فلامهولتز " على سبيل المثال. وإلي مقترحات فكرية للقياس من وجهة نظر المجتمع كما في دراسة " موريس " ، " ومرعى ".

* المبحث الثاني *

المقترحات الفكرية التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر الفرد

سبق الإشارة إلي أن الفرد أو المورد البشرى نفسه يواجـــه اتخـاذ قـرار المفاضلة بين بديلين التعليم العالي أو الالتحـــاق بـالعمل عقـب انتـهاء دراسـته المتوسطة. ويتطلب ذلك توافر معلومات عن تيـار الدخـل فـي كـلا الحـالتين. وبافتراض أن تكاليف الاستثمار في التعليم العالي يتحملها الفرد، فإن قراره يتوقـف على مقارنة معدل العائد على الاستثمار في التعليم وسعر الفائدة السائد في السـوق. وتأسيسا لهذا الغرض فقد أهتم التحليل الاقتصادي كمـا سـبق الإشـارة بدراسـة الاستثمار في رأس المال البشرى من وجهة نظر الفرد.

وأوضح " فيشر " (١٥) وهو أحد الرواد الأوائل في اقـتراح نظريـة رأس المال البشرى أن رأس المال يعنى الدخل المستقبل المخصـوم. وتكمـن المشـكلة الأساسية في التقدير الزمني بترجمة المستقبل إلي الحاضر، أي يجـب أن تحسـب قيمة رأس المال من حيث مقدرة المورد البشرى على تحقيق الدخل في المستقبل.
ولذلك يعرف فيشر رأس المال على انه مصدر لتيار من الدخل، وأن قيمته تتمثـل في القيمة الحالية المتوقعة للدخل في المستقبل مخصومة بمعدل خاص بمالك المورد (أو المستثمر المحتمل) (١٦).
ويلاحظ أن تعريف فيشر لم يميز بين راس المال البشرى والـذي يعتـبر مصـدرا للدخل كامن في الشخص (في شكل قوته العضلية ومهاراته الطبيعية و المكتسـبة ومهاراته الذهنية) وبين رأس المال المادي (غير البشرى). والفكـر المحاسـبي يعتبر دراسة " ليف و شوارتز " (١٧) من أول دراسة ظهرت في الفكر المحاسـبي

لقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر العاملين فقد أقترح نموذجا لقياس قيمة راس المال البشري يتلخص فيما يلي:

قيمة رأس المال البشرى الكامنة في الشخص ذو العمر (ن) هي القيمة الحالية لدخله المستقبل وتحتسب تلك القيمة لتيار دخل الفرد كما يلي:

$$\text{ق}_{\text{و(ت)}} = \sum_{\text{ر=ت}}^{\text{ط}} \frac{\text{أو(ت)}}{(\text{١+ع})^{\text{ت ر}}}$$

حيث :

ق $_{\text{و(ت)}}$ = قيمة رأس المال البشرى لشخص (و) عمره (ن) سنه.

أ $_{\text{و(ت)}}$ = الإيرادات السنوية للشخص (و) حتى سن التقاعد.

ع = معدل الخصم السائد في السوق

ط = سن التقاعد

ت = تاريخ التقييم

ت/ = الفترة ما بين تاريخ التقاعد وتاريخ التقييم (ت-ر)ز

ويتم احتساب تدفقات المكاسب المستقبلة بمعرفة متوسط المكاسب السنوية طبقا للعمر والمهرة، فبالنسبة للعاملين غير المهرة وعددهم ٧٠٠ عاملا وبافتراض أنهم يبلغون من العمر ٢٥ سنة وباستخدام البيانات في الجدول رقم (٢) تكون التدفقات النقدية لهم كما يلي:

٥٠٠٠ ج في السنوات العشر التالية

٥٥٠٠ ج في السنوات من ١١ - ٢٠ سنة

٦٠٠٠ ج في السنوات من ٢١ - ٣٠ سنة

٥٥٠٠ ج في السنوات من ٣١ - ٤٠ سنة

جدول بعدد العاملين بالشركة الأفتراضية حسب العمر والمهارة

جدوا (١)

سنوات العمل	غير المهرة	شبه المهرة	المهرة	المحترفين الممتازين	المجموع
٢٥-٣٤	٧٠٠	-	١٠	٤٠	٧٥٠
٣٥-٤٤	٣٠٠	٤٠	١٠	٣٠	٣٨٠
٤٥-٥٤	-	١٠	٢٠	٢٠	٥٠
٥٥-٦٥	-	-	-	١٠	١٠
	١٠٠٠	٥٠	٤٠	١٠٠	١١٩٠

وذلك بافتراض أنه فترة الحياة الإنتاجية لهم ٤٠ سنة حيث يفترض أن سن الإحالة للمعاش هو ٦٥ سنة . وبضرب القيم في عدد العاملين وخصم القيمة بمعدل الخصم الملائم نحصل على القيمة الحالية للمكاسب المستقبلة من الموارد البشرية كما يظهرها الجدول رقم (٣).

جدول (٢)

متوسط الإيرادات السنوية (بالجنيهات) مصنفة بالسن و المهارة

سنوات العمل	الغير مهرة	الشبة مهرة	المهرة	الممتازين
٢٥ - ٣٤	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٥٠٠	١٠٠٠٠
٣٥ - ٤٤	٥٥٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	١٢٠٠٠
٤٥ - ٥٤	٦٠٠٠	٧٥٠٠	٩٠٠٠	١٣٠٠٠
٥٥ - ٦٤	٥٥٠٠	٧٠٠٠	٩٠٠٠	١٥٠٠٠

وبفرض أن معدل الخصم ١٠% فيتم احتساب القيمة الحالية لرأس المـــال البشـــرى كما يظهر بالجدول رقم (٣).

جدول (٣)

القيمة الحالية لرأس المال البشرى حسب السن و المهارة

بمعدل خصم ١٠% القيمة بالجنيهات

سنوات العمل	الغير مهرة	الشبة مهرة	المهرة	الممتازين	المجموع
٢٥ _ ٣٤	٣٥٨٢٢٥٠٠	–	٧٦٤٣١٠	٤٢٨١٧٦٠	٤٠٨٦٨٥٧٠
٣٥ _ ٤٤	١٥٩٠٨٤٠٠	٢٦٨٦٨٨٠	٧٨٦٩٩٠	٣٥٤٦٩٩٠	٢٢٩٢٩٢٦٠
٤٥ _ ٥٤	–	٦٢٦٦٧٠	١٥٢٩٥٤٠	٢٣٠٨٤٤٠	٤٤٦٤٦٥٠
٥٥ _ ٦٤	–	–	–	٩٢١٦٠٠	٩٢١٦٠٠
	٥١٧٣٠٩٠٠	٣٣١٣٥٥٠	٣٠٨٠٨٤٠	١١٠٥٨٧٩٠	٦٩١٨٤٠٨٠

ومن هذا النموذج يتم قياس درجة كثافة المـــهرة بالمنشـــأة، بنسـبة قيمـة الممتازين إلي أجمالي قيمة الموارد البشــرية أي (١١٠٥٨٧٩٠ / ٦٩١٨٤٠٨٠) = ١٦%.

ولاشك أن أهم أوجه القصور في النموذج هو اعتماده على بيانات مشـــتقة من الإحصاء التجميعي ذلك بمعرفة سلسلة الإيرادات المتوقعة مـــن الإحصائيـــات العامة.

ويؤكد ذلك " فلامهولتز " (١٨) أن نموذج " ليف شوارتز " يهمل إمكانية احتمـــال أن الفرد قد يترك العمل لأسباب غير الوفاة أو التقاعد وبالتالي فـــإن القيمـــة التـــي نحصل عليها من النموذج هي القيمة الشرطية المتوقعة لرأس المال البشـــرى أي أن الفرد سيبقي في العمل حتى الوفاة أو التقاعد - حيث قد يترك الافراد العمـــل قبـــل الوفاة أو التقاعد لأسباب إجبارية أو اختيارية، كالالتحاق بالقوات المسلحة أو تكملـــة

دراستهم العليا، أو الالتحاق بعمل آخر لعدم الرضي عن الأجور التي يحصلون عليها.

كذلك يهمل النموذج " احتمال إن الفرد قد يتغير دوره خلال حياته العملية، حيث يفترض كل من " ليف وشوارتز " أن المهندس الصناعي سيظل مهندسا خلال حياته الإنتاجية المتوقعة، وهذا افتراض غير واقعي، فقد يتغير مجرى حياة الأفراد أكثر من مرة، فقد يحصل المهندس على درجات علمية ويشغل منصب قيادي، فتختلف سلسلة إيراداته المتوقعة عن لو أستمر في وظيفة مهندس. لذلك فقد أقترح " فلامهولتز " أن يؤخذ في الاعتبار عند القيمة الممكن تحقيقها للفرد، القيمة الشرطية المتوقعة للفرد" وكذلك احتمال احتفاظ الفرد بعضويته في عمل معين.

وبالرغم من النقد الموجه إلي نموذج " ليف وشوارتز " إلا أن النموذج استطاع أن يوضح للفكر المحاسبي إجراءات قياس رأس المال البشرى، وذلك بعرض بعض المفاهيم المحاسبية التي يمكن تطويرها لكي توضح قياس قيمة الموارد البشرية - من وجهة نظر المشروع، كما سيرد تفصيليا في المبحث الثالث.

* المبحث الثالث *

المقترحات الفكرية في المحاسبة التي تناولت قياس قيمة الموارد البشرية - من وجهة نظر المشروع

سبق الإشارة إلي أن الاهتمام بالعنصر البشرى كأحد العناصر الهامة في العملية الإنتاجية لم يكن وليد السنوات الأخيرة فقط، بل ظهر ذلك في خلال فترة ما بين الحربين العالميتين فقط أعطى اهتماما للتنظيم البشرى في نظريات الإدارة والتنظيم، وكذلك أنماط السلوك الإنساني. ومن المعروف أن المحاسبة تهتم ببعض النواحي الهامة المؤثرة على النظم الاجتماعية والاقتصادية. وقد ازداد هذا الاهتمام بعد أن أوضحت بعض الدراسات المحاسبية التي سيرد ذكرها بالتفصيل فيما بعد والتي

اهتمت بموضوع قياس قيمة الموارد البشرية أن الغياب الكامل للبيانات الخاصة برأس المال البشري في المشروع يعتبر من المعوقات الأساسية لعملية اتخاذ القرارات سواء لإدارة الشركة أو للمستثمرين وفي الأونة الأخيرة ازداد اهتمام المحاسبين بنظم المعلومات لتوفير بيانات عن الموارد المادية والبشرية.

وفي محاولة للربط بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمحاسبة عن الموارد البشرية التي أعترف الفكر المحاسبي بأهمية قياس تكلفتها وقيمتها من وجهة نظر المشروع، فقد أدى ذلك إلي ظهور مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية حيث يذكر " الكسندر " (١٩).

" يتم معالجة الموارد البشرية كأصل، أو كاستثمارات في المشروع بنفس طرق القياس التقليدية لبيان حالة أداء العنصر البشرى خلال فترة معينة "

كما يذكر " روبنسون " : (٢٠)

" المحاسبة عن الموارد البشرية أداة المحاسبة الإدارية لا تهدف إلي أن تكون بديلا للنظام الموجود ، ولكن إضافة إلية، وذلك لقياس تكلفة وقيمة الأفراد للمنظمة وتوصيل تلك المعلومات عن الموارد البشرية في صورة كمية ".

ويتناول هذا المبحث قياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع حيث يعرض أهم الطرق التي وردت بالفكر المحاسبي.

اولا: طريقة " هيرمانسون " { رسملة المرتبات والأجور }

وتتطلب هذه الطريقة أربعة خطوات كما يلي:

أ- تحديد المدفوعات التي تزمع الشركة أن تتحملها في سبيل الاحتفاظ بالموارد البشرية على مدار خمس سنوات.

ب- خصم القيمة السابقة باستخدام معدل العائد على الأصول المملوكة والسائدة في الاقتصاد القومي لأحدث سنة فنحصل بذلك على القيمة الحالية لمدفوعات السنوات الخمس المقبلة.

ج- تحسب نسبة كفاءة الوحدة التي تعبر عن معدل عائد الوحدة بالنسبة لمتوسط العائد السائد في الصناعة على مدار السنوات الخمس السابقة. ويراعى إعطاء السنوات الحديثة وزنا أكثر في الترجيح عن السنوات السابقة.

د- يتم ضرب القيمة الحالية لمدفوعات السنوات المقبلة في نسبة معدل عائد الوحدة الاقتصادية لنحصل على القيمة الحالية للخدمات المستقبلة للموارد البشرية بالوحدة الاقتصادية.

ويذكر " هيرمانسون " أن مهنة المحاسبة تتطلب تسجيل الأصول بما يعكس قيمتها الفعلية، وعليه نجد أن تسجيل الاستثمارات في الموارد البشرية بقيمتها الحقيقية سوف يساعد على إيضاح المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية. كما يوضح " هيرمانسون " كيفية قياس قيمة الموارد البشرية طبقا لهذه الطريقة بالخطوات الثلاثة الآتية على شركة افتراضية:

الخطوة الأولى

تقدر المدفوعات التي تتوقع الشركة أن تتحملها في سبيل الاحتفاظ بالموارد البشرية بالشركة خلال فترة زمنية معينة يفترض أنها خمس سنوات قادمة " كما يلي :

السنة الأولى:	١٠٠٠٠٠	جنيه
السنة الثانية:	١٢٠٠٠٠	جنيه
السنة الثالثة:	١٣٥٠٠٠	جنيه
السنة الرابعة:	١٤٠٠٠٠	جنيه
السنة الخامسة:	١٥٠٠٠٠	جنيه

الخطوة الثانية

إيجاد القيمة الحالية لهذه المدفوعات بفرض أن معدل العائد على الأصول المملوكة لأقرب سنة هو ٦% والجدول التالي رقم (٤) يوضح القيمة الحالية لمدفوعات الموارد البشرية.

جدول (٤)

القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلة للموارد البشرية

السنة	المدفوعات المتوقعة للموارد البشرية	القيمة الحالية لمبلغ ١ ج تدفع في نهاية السنة بمعدل ٦ %	القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلة بمعدل ٦%
	جنيه		جنيه
الأولى	١٠٠٠٠٠	,٩٤٣	٩٤٣٠٠
الثانية	١٢٠٠٠٠	,٨٩٠	١٠٦٨٠٠
الثالثة	١٣٥٠٠٠	,٨٤٠	١١٣٤٠٠
الرابعة	١٤٠٠٠٠	,٧٩٢	١١٠٨٨٠
الخامسة	١٥٠٠٠٠	,٧٤٧	١١٢٠٥٠
	٦٤٥٠٠٠		٥٣٧٤٣٠

ويستنتج من ذلك أن القيمة الحالية للمدفوعات المتوقعة للموارد البشرية خلال خمس سنوات هي ٥٣٧٤٣٠ جنيها بمعدل الخصم ٦%.

الخطوة الثالثة

حساب نسبة الكفاءة للموارد البشرية التي تعمل في الشركة المعنيـــة خـــلال فـترة خمس سنوات عن طريق معرفة دخل الشركة في كل من السنوات الخمس ومتوسط الدخل المحاسبي للشركات التي تكون الصناعة. ويمكن الحصول عليـــها بالمعادلـــة الآتية:

نسبة الكفاءة = ٥ (د صفر) + ٤ (د١) + ٣(د٢) + ٢ (د٣) +١(د٤)
دم صفر   دم١   دم٢   دم٣   دم٤

١٥

حيث :

د صفر = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة عن السنة الحالية.

دم صفر = متوسط معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للصناعة عن السنة الحالية.

د ٤ = معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة للشركة عن السنة الرابعة السابقة

دم٤ = متوسط معدل الدخل المحاسبي على الأصول المملوكة لكل شركات المجتمع في السنة الرابعة. فإذا كانت الشركة تحقق معدل عائد يتساوى مع متوسط الدخل المحاسبي للصناعة لهذا يعني أن نسبة الكفاءة للموارد البشرية بالشركة تساوى واحد. وإذا كانت الشركة تحقق معدل عائد أكبر من متوسط الدخل المحاسبي للصناعة فستكون نسبة الكفاءة بها أكبر من واحد وهذا يدل على أن الشركة لها موارد بشرية أكثر كفاءة مما هو سائد بالصناعة والعكس إذا كانت الموارد البشرية ذات كفاءة أقل من الكفاءة العادية ستصبح نسبة الكفاءة لها أقل من واحد صحيح. والمعادلة السابقة تعطي وزن لأداء خمس سنوات يهدف إعطاء تأكيد على الأداء الحالي مقارنا بأداء السنوات السابقة.

وأهم مزايا الطريقة السابقة تتمثل في تخصيص الموارد حيث يشجع ذلك المستثمرين على استثمار أموالهم في الوحدات الاقتصادية التي تحقق اكبر عائد على أصولها، بعكس الحال في الوحدات الاقتصادية التي تكون مواردها البشرية ليست على مستوى كفاءة حيث تعاني من تزايد تكلفة الأموال وقصور في استخدام موارد إضافية للاستثمارات الجديدة.

ويوجه إلي هذه الطريقة بعض الانتقادات عند محاولة تحديد قيمة المنشأة على أساس رسملة التدفقات المستقبلة في عالم يحوطه عدم التأكد وذلك لصعوبة التنبؤ بالدخل المتوقع وكذلك النفقات(٢٣).

وفي رأى الكاتب أن هذه الطريقة تحتسب قيمة الموارد البشرية على أساس مدفوعات الأجور لفترة قصيرة نسبيا وهي خمس سنوات اعتمادا على مدفوعات الأجور باعتبار أن الأجر يعكس قيمة الموارد البشرية،والمعلوم أن الأجور تدفع مقابل خدمات عنصر العمل ويتطلب الأمر أن تتساوى الأجور المدفوعة مع قيمة الناتج الحدي لعنصر العمل حتى تعكس بالتقريب قيمة الموارد البشرية، ويتحقق ذلك في ظل ظروف المنافسة الكاملة، كذلك الزيادة في الربحية قد ترجع إلي أسباب احتكارية وليست ابتكاريه، إلا أنه يمكن تحليل مصادر الربح الناتج عن نشاط المشروع والناتج عن وضع المشروع الاحتكاري(٢٤) حتى يمكن معرفة الأرباح غير العادية التي تعزى للموارد البشرية.

ثانيا: طريقة خصم الأرباح غير العادية (الشهرة غير المشتراة)

اقترح " هيرمانسون " طريقة الشهرة غير المشتراة لقياس قيمة الموارد البشرية(٢٥) وهي اقرب إلي المفهوم الاقتصادي النظري لقيمة الأصل من وجهة نظر المنشأة من واقع ما يعود عليها من خدمات . وتفترض هذه الطريقة أن الاختلاف بين معدل العائد الخاص بالصناعة والشركة إنما يعزى للموارد البشوية . ويشرح " هيرمانسون " طريقة تقييم الموارد البشرية طبقا لهذه الطرقة بالحالة الافتراضية التي يفترض فيها وجود أربعة شركات فقط في قطاع الأعمال في اقتصاد دولة ما، حيث تنفصل الملكية فيها عن الإدارة، ويظهر الجدول رقم (٥) الآتي القيمة المتوسطة للأصول المملوكة والدخل الصافي ومعدل العائد لكل شركة من الشركات الافتراضية.

جدول (٥)

الأصول ، الدخل ، معدل العائد لكل من الشركات

الأربعة الافتراضية

البيان	أ	ب	ج	د	المجموع
القيمة المتوسطة للاصول المملوكة ×	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
صافي الدخل بعد الضرائب ××	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
معدل صافي الدخل للأصول المملوكة	%١٥	%١٠	%١٢,٥	%٣,٣	%١٠

× القيمة المتوسطة للأصول المملوكة عبارة عن المتوسط الحسابي للأصول المملوكة والتي تحت تصرف الشركة طوال العام (يمكن استخدام متوسط شهري أو سنوي).

×× اخذ في الاعتبار صافي الدخل بعد خصم الضرائب نظرا لافتراض غياب الملكية.

ويتضح من الجدول السابق أن معدل صافي الدخل للشركات الافتراضية يتراوح ما بين ٣,٣% للشركة (د)، ١٥% للشركة (أ). وبالتالي يمكن احتساب قيمة الموارد غير المملوكة للشركات الأربعة الافتراضية بافتراض أن متوسط معدل صافي الدخل للصناعة ١٠% والجدول رقم (٦) الآتي يوضح كيفية حساب قيمة الموارد الغير مملوكة والتي تتمثل كما في رأى " هيرمانسون " في قيمة الموارد البشرية.

جدول (٦)

حساب قيمة الموارد البشرية للشركات الافتراضية (جنيه)

البيان	أ	ب	ج	د
القيمة المتوسطة للأصول المملوكة	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
صافي الدخل العادي بمعدل ١٠%	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٠	١٥٠٠٠

صافي الدخل الفعلي	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠
الزيادة أو النقص عن الدخل	٥٠٠٠	-	٢٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)
الموارد البشرية الموجبة بمعدل ١٠%	٥٠٠٠٠	-	٥٠٠٠	-
الموارد البشرية السالبة بمعدل ١٠%	-	-	٥٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)
			-	

وتوضح هذه الطريقة ما يلي:

أ) الأصول المادية التي تظل عاطلة لا تساهم في تحقيق أرباح الشركة يمكن إرجاع الاختلاف في المعدلات الخاصة بالدخل إلى المجهودات الخاصة بالموارد البشرية.

ب) الموارد البشرية التي تعمل في الشركتين أ، ج لهما كفاءة أكبر من المستوى العادي والزيادة عن الدخل العادي يمكن رسملته ويظهر ضمن الأصول بالميزانية.

ج) الموارد البشرية بالشركة (ب) متوسطة الكفاءة وبالتالي لا توجد قيمة تستحق الرسملة أو تسجل بالدفاتر .

د) بالنسبة للشركة (د) نجد أن الاختلاف بين الدخل العادي والدخل الفعلي بالسالب ويرجع سبب هذا الأداء المنخفض إلي أن الموارد البشرية لها تأثير على الموارد الأخرى في الشركة والتي تعمل كمجموعة تحت الحد الأدنى ونتيجة لذلك لها تأثير بالسالب نسبيا في هذا الاستخدام المعين.

وفي رأي الكاتب أن طريقة الشهرة غير المشتراة تفترض أن الموارد البشرية هي التي يتسبب عنها فقط تحقيق أرباح غير عادية للوحدة تفوق متوسط الأرباح السائدة في الصناعات وهي بذلك تتجاهل اختلاف الوحدات الاقتصادية من حيث الحجم و الموقع والظروف الاقتصادية ومدى كفاءة استغلال الأصول التي تساهم في تحقيق الأرباح غير العادية.

كما ستستخدم تلك الطريقة دخل سنة واحدة تعتمد على التكلفة التاريخية التي تفقد أهميتها في حالة ارتفاع الأسعار مما يضيف من قيمة المعلومات التي تحصل عليها من تلك الطريقة، وبالتالي لا تصلح للتطبيق عملا.

ثالثا: نموذج هكيمان و جونز { طريقة المزايدة التنافسية }

يعتقد مقترحا هذه الطريقة لقياس قيمة الموارد البشرية " أنها سوف تساعد على تحقيق التوزيع الأمثل للأفراد، ووضع الأساس الكمي للتخطيط و التقييم وتنمية الموارد البشرية بالمشروع (٢٦).

وقد اقترحا إيجاد قيمة للموارد البشرية التي لها ندرة نسبية أعلى مرتفعة وذلك بإيجاد سوق داخلي للعمل داخل المشروع خلال عملية المزايدة التنافسية.

وفي هذه الحالة فان مديري المراكز الاستثمارية سوف يتنافسون على أي مستخدم نادر حيث تعتبر الموارد البشرية نادرة عندما يرفض مديري أحد مراكز الاستثمار التخلي عنها لمركز استثماري أخر. أي أن المستخدمين الذين يتم استخدامهم وتعيينهم من خارج المشروع طبقا لهذه الطريقة لا يمكن اعتبارهم أصولا (٢٧).

ولكي يوضح جونز و هيكمان هذه الطريقة يفترضا مثالا لذلك لشركة افتراضية تتكون من قسمان ا،ب ولدى القسم (أ) خمسة مهندسين، ويرغب القسم (ب) في الحصول على خدمات هؤلاء المهندسين، ويتطلب ذلك بيانات عن قيمة الأصول المادية والأرباح السنوية ومعدل العائد المستهدف لكل قسم من الأقسام المتنافسة. فإذا نجح مدير قسم (ب) في الحصول على هؤلاء المهندسين الخمسة فيدخل سعر الحصول عليه في أساس الاستثمار للقسم وتتمثل الفائدة التي تعود على هذا القسم في الربح المتزايد والمتوقع الحصول عليه من خدماتهم القادمة.

والجدول الأتي رقم (٧) يوضح البيانات المتاحة لكلا القسمين أ،ب للشـــركة الافتراضية:

جدول (٧)
{ قيمة الأصول ومعدلات العائد بقسمي أ،ب }

البيان	قسم (أ)	قسم (ب)
قيمة الأصول المادية (جنيه)	٢,٠٠٠.٠٠٠	٤.٠٠٠.٠٠٠
الأرباح السنوية (جنيه)	٦٠٠,٠٠٠	٣٢٠,٠٠٠
معدل العائد الفعلي على الأصول (%)	%٣٠	%٨
العائد المستهدف على الاستثمارات (%)	%١٥	%١٠
الربح في حالة حصوله قسم (ب) على المهندسين (جنيه)	–	٦٠٠,٠٠٠
الربح في حالة استغناء قسم (أ) على المهندسين (جنيه)	٤٠٠,٠٠٠	–
المزايدة القصوى لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار فى المورد البشرى (جنيه)	١,٣٣٣,٠٠٠	٢.٨٠٠ ٠٠
المزايدة القصوى لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار الكلى (جنيه)	٢,٠٠٠.٠٠٠	٢,٠٠٠.٠٠٠

ويتضح من تحليل البيانات السابقة ما يلي:

إذا ما تم تحويل خمسة مهندسين للقسم (ب) من القسم (أ) فسوف يؤدى ذلـــك إلـــي زيادة أرباحه بمبلغ ٢٨٠٠٠٠ جم (٦٠٠٠٠٠ جم - ٣٢٠٠٠٠ جم) فـــي نفـس السنة وبنفس الأصول القائمة بالقسم . وبالتالي فأن رئيس هذا القسم يجب أن يـــأخذ في الاعتبار عند بدء المزايدة على هؤلاء المهندســـين الخمســـة ، معـدل العـــائد المستهدف للقسم (ب) هو ١٠%، حيث يستطيع رئيس هذا القسم التزايد للحصـــول على هؤلاء المهندسين الخمسة حتى ٢ مليون جنية من اجل تحقيق العائد الســـنوي المستهدف على الاستثمارات الكلية وهو ذلك لأن الربح المتوقـــع ٦٠٠٠٠٠ جنيـــه سينتج من استثمارات مادية وبشرية يجب ألا تزيد عن ٦ مليون، وبمـــا أن الربـــح الصافي عند الحصول على المهندسين الخمسة للقسم (ب) هو ٢٨٠٠٠٠ جنيه، فـــإن

أقصى قيمة يمكن للقسم (ب) التزايد لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار المضاف هو ٢٨٠٠٠٠×١٠٠ = ٢,٨ مليون جنية، وهى تمثل قيمة الموارد

١٠

البشرية للمهندسين الخمسة.

وبالنسبة للقسم (أ) فإن الاستغناء عن المهندسين الخمسة ، سوف يؤدى إلى خفض الأرباح بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية (٦٠٠٠٠٠ جم - ٤٠٠٠٠٠ جم) لذلك فإن رقم المزايدة القصوى لتحقيق العائد المستهدف وقدره ١٥% على الاستثمار الحدي هو ٢٠٠٠٠٠×١٠٠ = ١,٣٣٣,٠٠٠ جنية ، وهذا المبلغ يعد مناسبا للقسم (أ)

١٥

للمزايدة ولتحقيق هدفه في معدل العائد. وقد عارض " دافيد الفوتز " (٢٨) هذه الطريقة، حيث يعتبر إنها طريقة الهدف منها فقط هو تحسين كفاءة العاملين وأن البديل لذلك هو تفاني واخلاص الإدارة العليا بالمشروع لتنمية مواردها البشرية، ويمكن استخدام أساليب التحليل المالي، كأداة معاونة لتحديد مدى أهمية الموارد البشرية داخل المشروع وبالتالي فإن هذه الطريقة، لا تصلح للتطبيق إلا في حالة اللاعبين الرياضيين المحترفين فقط.

وفي رأى الكاتب أن طريقة المزايدة التنافسية بالرغم إنها طريقة مناسبة لتخطيط وتطوير الموارد البشرية، إلا أنها تقوم على افتراض أن التقييم يكون للموارد البشرية التي يتنافس عليها الأقسام الأخرى في الشركة، وبالتالي فإن هذه الطريقة لها أوجه القصور الآتية:

١- تهتم بقطاع معين من الموارد البشرية في المشروع الذي يتميز بمهارات خاصة سواء داخل المشروع أو في سوق العمل، دون الاهتمام بباقي أفراد الموارد البشرية في المشروع وذلك في محاولة لإيجاد القيمة الأساسية لهذه الموارد باعتبارها طاقة إنتاجية.

٢- تعتمد على الحكم الشخصي في التقييم، كما تهمل قيم العاملين من النوع الذي يمكن الحصول عليه بسهولة من خارج المشروع.

المحاسبة عن الموارد البشرية كأداة لزيادة فاعلية الإدارة

تقوم هذه الطريقة (٤٢) على أساس اقتراح نظرية للمحاسبة عن الموارد البشرية تعتمد على ركنين أساسين يتعلق أولهما بإثبات توافر كل الظروف التي تمكن من معالجة الموارد البشرية كأصل من الأصول، ولكن دون التعرض في ذلك إلي تحديد قيمتها ، أما الركن الثاني فيوضح الأساس العلمي لتحديد هذه القيمة في شكل مستقل.ويثبت الركن الأول أن الموارد البشرية هي أموال تساهم بها الدولة في المشروعات لابد من إثباتها بالدفاتر، وأن هذه الأموال تتمثل في تكلفة تعليم أو تكوين الأفراد وانه يمكن استبدال الموارد البشرية كما هو الحال بالنسبة للموارد المادية بالإضافة إلي أن ترك الفرد للمشروع لأسباب تخرج أو لا تخرج عن أراده المشروع له ما يقابله على مستوى الأصول المادية عموما، وهو ما يمكن أن تتعرض له هذه الأصول ايضا من خسائر ترجع لأسباب تخرج أو لا تخرج عن إرادة المشروع مما يجعل مسألة " ملكية الأصول " عائقا في معالجة هذه الموارد كما يثبت الركن الثاني عن أركان هذه النظرية المقترحة أن القياس النفسي يعد أساسا لازما للقياس المحاسبي مما يمكن الوصول إلي قيمة الفرد نفسه.

فتكلفة تكوين الموارد البشرية (الأنفاق على التعليم) قبل الالتحاق بالعمل هي بمثابة استثمارات مستمرة بالفعل في مشروعات، بمعنى أن الأفراد الذين يلتحقون بالعمل، تكون نفقة تعليمهم والتي تحملتها الدولة هي بمثابة أموال مستثمرة في المشروعات المختلفة، باعتبار أن الدولة هي الجهة التي تقع على عاتقها عبء استثمار تلك الأموال. فأنها تعتبر شريكة في أرباح هذه المشروعات. ومن ثم فإن

الدولة عند تقديمها للموارد البشرية (عن طريق القوى العاملة) لا تختلف عـــن أي مساهم يقدم مورد للمشروع.

ويتم إثبات قيمة الموارد البشرية عند التحاقها بالعمل على أســـاس التكلفـــة الفعلية للسنوات الدراسية وطبقا لقياس نفسي. وقد تناولت هذه الدراسة الإجـــراءات المقترحة لتطبيق القياس ، وتحديد القيمة بكل مدرسة أو كلية (نفقة التعليم العام) ثـــم الإجراءات المقترحة للتقييم على أساس التعبير المحاســـبي عـــن القيـــاس النفســـي باستخدام تكلفة الإحلال. وبالنسبة للقرارات الخاصة بتحركـــات المـــوارد البشـــرية داخل المشروع أي الترقيات أو الاستغناء عن العاملين فيستخدم لذلك تكلفة الإحـــلال ، باعتبارها افضل وسيلة لتحديد قيمة الموارد البشرية مـــع افـــتراض أن المنشـــأة مستمرة في تأدية عملها ، وبالتـــالي اســـتمرار مواردهـــا البشـــرية فـــي خدمـــة المنشأة.ويترتب على معالجة الموارد البشرية كأصل من الأصـــول طبقـــا لأركـــان النظرية المقترحة من وجهة نظر مقترحها النتائج الآتية:

١- إثبات وتسجيل الموارد البشرية بالدفاتر.
٢- أن الفرد يعد اصلا من أصول المشروع.
٣- تغير مفهوم راس المال المثبت بالدفاتر ليشمل رأس المال البشرى كذلك.
٤- اعتبار الموارد البشرية جزءا من شهرة المحل.
٥- إمكانية تحميل الربح باستهلاك الموارد البشرية وظهور القيمة الدفترية لـهذه الموارد بالقوائم المالية.
٦- أهمية التقويم المقترح للإدارة ، واقتراح تعديل الأصـــول الماديـــة بـــالقيم الجارية وإظهارها بالقوائم المالية.
٧- معالجة نفقات المشروع المتعلقة باختيار واقتناء الأفراد وإعدادهـــم للعمـــل بالمشروع كذلك ما يتعلق بإكسابهم الخبرة وما يتعلق بتطويـــر أو تدريبـــهم

باعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلي قيمة الموارد البشرية وتخضع للأستفاد.

وفي رأى الكاتب أن هذه الطريقة لقياس قيمة الموارد البشرية وأن كان لها أساس منطقي في التغلب علي مشكلة ملكية الموارد البشرية، كما يسهل تطبيقها في الحياة العملية وخصوصاً أن الدراسات الاقتصادية قد اهتمت باحتساب تكلفة التعليم بالمراحل المختلفة إلا أن هذه الطريقة لم تأخذ في الاعتبار ما يلي:

(أ) إن تكلفة توظيف الفرد أو التنافس عليه، أو تكلفة إحلاله، وكذلك نفقات تعليمه قبل الالتحاق بالوظيفة ، لا تعبر كلها عن قيمة الطاقة الطبيعية الكامنة في المورد البشرى باعتباره عاملا من عوامل الإنتاج له القدرة على خلق الإنتاج. فهي تعتبر من متطلبات الوظيفة، ويجب أن تتحدد قيمة الموارد البشرية على أساس قيمة الخدمات المتوقع الحصول عليها منها في المستقبل.

(ب) إن اعتبار النفقات التي تساهم بها الدولة في سبيل تعليم الموارد البشرية هي بمثابة أموال مستثمرة في المشروع، وهي تمثل قيمة الموارد البشرية قبل التحاقها بالعمل، بالرغم من منطقية ذلك إلا أن هناك نفقات أخرى تحملتها أسرة الفرد قبل التحاقه بالعمل لم تؤخذ في الاعتبار.

ج- إن اعتبار ما تقدمه الدولة سنوياً للمشروعات عن طريق القوى العاملة يعتبر كأي شريك مقدم أصولاً عينية يجب المحاسبة عليها، فقد أثبتت السياسة المتعلقة بالقوي العاملة فشل سياسة الدولة في تعيين الخريجين وليست العبرة بعدد الخريجين إنما العبرة بإنتاجية عنصر العمل لهذا المورد البشرى ومدى احتياج المشروع للتخصصات المهنية التي تفرض عليه عن طريق القوى العاملة.

د- تعتبر هذه الطريقة أن الأفراد الذين حصلوا على قسط تعليم واحد متساوون بالضرورة في قيمتهم ومنفعتهم بالنسبة للمنشأة، وهذا يختلف مع طبيعة البشر، وطبيعة الوظيفة وملاءمة نطاق التعليم .

هـ- أن اعتبار الضرائب التي تحصل عليها الدولة من المشروعات هو المقابل المادي لما تقدمه من موارد بشرية لتلك المشروعات لا يتفق مع مفهوم الضرائب في المجتمعات الاشتراكية التي تقوم على الكفاية والعدل في توزيع الثروات.

و-تعتمد هذه الطريقة على إيجاد قيمة الفرد، حيث تفترض أن مجموع قيم الأفراد تمثل قيمة الموارد البشرية، وبالتالي فهي لا تأخذ في الاعتبار عناصر كثيرة تؤثر في تقييم المجموعة، والتي تتمثل في روح الجماعة لتحقيق هدف المشروع.

والملاحظات السابقة لا تقلل مما توفره هذه الطريقة من نتائج لزيادة فاعلية الإدارة ، فما زالت المحاسبة عن الموارد البشرية في مراحلها الأولي وأن النظرية المقترحة تمهد الطريق إلي اقتراح أساليب للقياس أكثر ملاءمة لتحديد قيمة الموارد البشرية.

• المبحث الرابع *

المقترحات الفكرية المحاسبية التي تناولت قياس الموارد البشرية من وجهة نظر المجتمع

يتضح من استقراء الفكر المحاسبي المعاصر فيما يخص القياس المحاسبي للموارد البشرية ، انه استمرار مع التغير، في اتباع أساليب القياس الكمية مع اقتراح نماذج للقياس بما يتلاءم وموضوع القياس.

فقد اهتمت بعض الدراسات المحاسبية منذ أواخر الستينات من هذا القرن بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع . وذلك فيما عدا قليل منها مثل دراسة " ليف وشوارتز "و " موريس " و " مرعى ".

ونجد أن الدراسات التي اهتمت بقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المشروع قد اقتصرت علي قياس ذلك الجزء الذي تعود إنتاجيته على مورد الإنتاج ذاته . وقد استخدمت هذه الدراسات نماذج معينة سبق التعرض لها، ويعتبر أهم أوجه قصورها عدم ملاءمة بعضها للتطبيق عملاً، أو الاعتماد عليها باعتبارها مقاييس أكثر ملاءمة لقياس قيمة الموارد البشرية .

أما دراسة " ليف وشوارتز " عام ١٩٧١ فقد اهتمت بالموارد البشرية كعامل من عوامل الإنتاج، ومن ثم فقد اهتمت بوجهة نظر العاملين دون وجهة نظر المشروع ، وإلا إنها تعتمد على بيانات إحصائية تجميعية للاقتصاد القومي ككل مما يمثل أهم اوجه القصور فيها.

وقد وفق " موريس " بين نموذج " ليف وشوارتز " عام ١٩٧٣ ونموذج " فلامهولتز " بغرض إيضاح العلاقة بين الأصول البشرية ورأس المال البشرى . إلا أن هذه الدراسات لم تقترح نموذجاً يمكن تطبيقه عملاً. وفي عام ١٩٧٨ تناولت دراسة " مرعى " كيفية بناء الإطار الفكري النظري لقياس وتقييم الموارد البشرية

وذلك بتحليل العوامل المؤثرة في قيمتها في ظل ظروف أسواق العمل والإنتاج المختلفة ، وقد اقترحت نموذجاً يمكن تطبيقه عملاً .

ونعرض لما يلي دراسة " مرعى " لقياس قيمة الموارد البشرية من وجهة نظر المجتمع

دراسة " مرعي " عام ١٩٧٨ (تقييم وقياس الموارد البشرية : الإطار النظري والمقاييس العلمية)

استهدفت الدراسة التي قام بها " مرعى " (٥٠) إلي اقتراح الإطار الفكري النظري الأكثر ملاءمة لتقييم وقياس الموارد البشرية، واختيار المقاييس العلمية السليمة لأجراء القياس اللازم لتحديد القيمة الاقتصادية لهذه الموارد. وقد تعرضت هذه الدراسة إلي الدراسات السابقة في كل من الفكريين الاقتصادي والمحاسبي، والتي تناولت تقييم وقياس الموارد البشرية، حيث أوضحت أن الدراسات الاقتصادية قد اتفقت بوجه عام على أهمية الموارد البشرية كأحد عناصر رأس المال القومي وعلى ضرورة وضع الإطار النظري لها في التحليل الاقتصادي، وعلى أهمية وضرورة قياس قيمة هذه الموارد . ونتيجة لذلك اهتمت الدراسات الاقتصادية بالاستثمار في الموارد البشرية متجاهلة قياس القيمة الطبيعية لهذه الموارد كطاقات طبيعية ذات قدرات كامنة على خلق الإنتاج ، وتتوقف قيمتها على ندرتها النسبية وفرص العمالة المتاحة لها ، وبالتالي اتجهت الدراسات الاقتصادية التطبيقية والتجريبية في ظل التحليل الاقتصادي النظري لموضوع الموارد البشرية، إلي قياس القيمة المضافة لتلك الموارد عن طريق التعليم والتدريب وبرامج الرعاية الصحية ، دون أي محاولة لقياس القيمة الأساسية لتلك الموارد بصورتها الطبيعية وقد تعرضت دراسة " مرعى " بالتحليل للعوامل المؤثرة في قيمة الموارد البشرية

في ظل ظروف أسواق العمل والإنتاج المختلفة، وحددت النموذج الملائم لقياس قيمة الموارد البشرية في ظل كل منها(٥١).وقد أوضحت الدراسة أن هناك ثلاثة عوامل أساسية تحدد قيمة الموارد البشرية في ظل ظروف الندرة السائدة لهذه الموارد وهذه العوامل هي :

١- يفترض أن الموارد البشرية ذات قيمة وهي في صورتها الطبيعية، تتوقف على ندرتها وفرص العمالة المتاحة لها وقد أطلق عليها " القيمة الأساسية أو الطبيعية للموارد البشرية " ويتحدد مقدار هذه القيمة بالقيمة الحالية المتوقعة للقدرات الإنتاجية الكامنة في الموارد البشرية بصورتها الطبيعية على مدار عمرها الإنتاجي المتوقع . وتنعكس هذه القيمة في الأجور والعوائد التي يتوقع إمكانية الحصول عليها مقابل إنتاج القدرات البدنية والذهنية للموارد البشرية في المستقبل، ويتوقف مقدار هذه القيمة على احتمالات الحياة وفرص العمالة المتاحة والتي يتوقع أن تتاح لها مستقبلاً.

٢- يفترض أن الموارد البشرية لديها القدرة الذاتية الكامنة على التعلم واكتساب المهارات والخبرات الجديدة بمرور الزمن ، مما يؤدى إلي زيادة إنتاجيتها دون الحاجة إلي استثمارات في برامج تدريب حقيقية . وقد أوردت الدراسة تحليلاً رياضياً لقياس إنتاجية التعلم بافتراض أن الفرد يؤدى نفس المهمة حيث تزداد الإنتاجية بمعدلات متناقصة على مر الزمن، وتنتقل دالة إنتاجية التعلم بانتقال الفرد من مهنة إلي مهنة أخرى (٥٢).

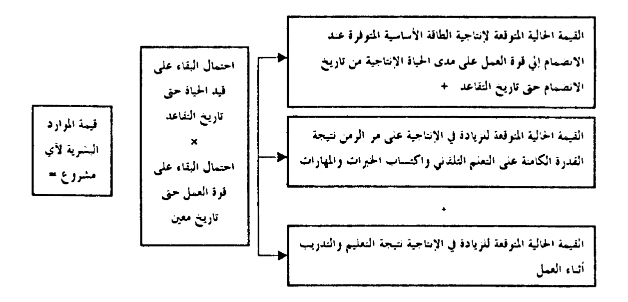
٣- تزداد إنتاجية الموارد البشرية نتيجة الاستثمار في موارد حقيقية مصطنعة في برامج تعليمها أو تدريبها. وقد اهتمت دراسة " مرعى " بالتدريب أثناء العمل حيث يعطى للموارد البشرية برامج تدريب منتظمة ومستمرة وقت الانضمام لقوة العمل، كما يفترض إن التعليم والتدريب أثناء العمل يؤدى إلي رفع معدلات الإنتاجية بمعدلات متناقصة على مر الزمن تصل إلي الصفر بعد انقضاء عدد

من الفترات الزمنية ، ما لم تتغير العملية التي يؤديها العامل أو يحصـــل علـــى برامج تدريبية أو تعليم جديد يؤدى إلي أحداث تغيرات في طريقة أداء العمليـــة الإنتاجية.

وقد اقترحت هذه الدراسة بناء نموذج رياضي في ظل الافتراضات السـابقة، حيث يفترض أن التدريب داخل العمل يتطلب موارد حقيقية يتوقع أن تـــؤدى إلـــي زيادة الإنتاجية ، وان المنشأة عند تحملها لهذه الموارد فهي تتوقع أن القيمة الحاليـــة للمكاسب المتوقعة من التدريب مساوية على الأقل لتكاليف التدريـــب، وأن معـــدل العائد للتدريب يتساوى مع معدل الخصم(٥٣).كما يفترض أن من يتحمـــل تكـــاليف التدريب فإنه يحصل على العائد المتوقع منه.

وتأسيساً على ما سبق فإن الإطار النظري العام الذي اقترحـــه " مرعـــى " لتحديد قيمة الموارد البشرية لأي مشروع يمكن أن يوضح في الشكل التالي:

**** الإطار النظري لدراسة " مرعى " لتحديد قيمة الموارد البشرية لآي مشروع:**



إجراءات تطبيق نموذج مرعى لقياس قيمة الموارد البشرية

يتطلب النموذج توافر البيانات الآتية :

جدول (١)

قائمة بمتطلبات" نموذج مرعى" من بيانات

١- عدد العاملين والتوزيع العمرى
٢- الأجور والمرتبات في تاريخ التقييم
٣- هيكل العلاوات
٤- الهيكل الوظيفي والترقيات
٥- معدل الوفيات
٦- احتمالات الحياة
٧- احتمالات البقاء في خدمة الشركة
٨- تكاليف البرامج التدريبية والمدة الخاصة بكل برنامج
٩- معدل الخصم الملائم

وتبلغ العمالة بالشركة وقت تطبيق النموذج ٤٦٨ عاملا في المستوى التنفيـذي و٥٠ عاملا في المستوى الإشرافي أي إجمالي ٥١٨ عاملا موزعة على الأقسام المختلفـة والتي تبلغ ٢٥ قسما. وقد تم تصنيف العاملين بالشركة على أساس السن والأجر في تاريخ التطبيق وهيكل العلاوات والحوافز والفئات التطبيقية المختلفة وقد تم إعـــداد برنامج على الحاسب الآلي لتشغيل البيانات وظهرت نتائج التطبيق كما يلي:

١-القيمة الحالية للطاقة الأساسية للعاملين بشركة فستيا في ١٩٨٢/١/١

جدول (٢)

القيمة الحالية للطاقة الأساسية للعاملين بشركة فستيا

في ١/١/١٩٨٢

المستوى	عدد العاملين	الأجور السنوية	معدل الخصم ١٢%	متوسط احتمال البقاء في خدمة الشركة	متوسط احتمال الحياة	القيمة الحالية للطاقة الأساسية
	(ن)	(س ر ت)	$(\frac{١}{١+ع})$	(ح ر ى)	(ح ر ط)	ق م (ت١)
التنفيذي	٤٦٨	٥٨٣١٢٢	٧,٨٤٣١	,٧٤٣٨٠٣٣	,٨٤٨٧٢	٢,٨٨٧,١٥٢
الإشرافي الإداري	٥٠	١٠٦١١٩	٧,٨٤٣١	,٧٤٣٨٠٣٣	,٨٤٨٧٢	٠,٥٢٥,٤١٦
المجموع	٥١٨	٦٨٩٢٤١		,٧٤٣٨٠٣٣	,٨٤٨٧٢	٣.٤١٢.٥٦٨

جدول (٣)

القيمة الحالية للزيادة في الطاقة الأساسية نتيجة التعلم التلقائي

المستوى	عدد العاملين	أجمالي القيمة الحالية	القيمة الحالية للطاقة الأساسية	القيمة الحالية للزيادة
التنفيذي	٤٦٨	٥٤٤٠٢٢٥	٢,٨٨٧,١٥٢	٢٥٥٣٠٧٣
الإشرافي	٥٠	٨٢٣٢٢٨	٠,٥٢٥,٤١٦	٢٩٧٨١٢
	٥١٨	٦٢٦٣٤٥٣	٣٤١٢٥٦٨	٢٨٥٠٨٨٥

القيمة الحالية للزيادة في الطاقة الأساسية الناتجة عن التدريب تبلغ ١٣٧٥١١ جنية

المعالجة المحاسبية لنتائج تطبيق النموذج

١-اظهر التطبيق العملي لنموذج "مرعى" على الشركة موضع الدراسة أن القيمة الحالية للموارد البشرية في تاريخ التقييم هي:

المستوى التنفيذي	٥٤٤٠٢٢٥
المستوى الإشرافي	٨٢٣٢٢
القيمة الحالية للموارد البشرية	٦,٢٦٣,٤٥٣

وتتم المعالجة المحاسبية بالقيد الأتي :

٦٢٦٣٤٥٣ من حـــ/ الموارد البشرية

٦٢٦٣٤٥٣ إلي حـــ/ رأس المال البشرى (حقوق العاملين)

إثبات القيمة الحالية للموارد البشرية في تاريخ التقييم ١٩٨٢/١/١ :

٢-أما المدفوعات للأجور السنوية فتسجل في دفاتر المنشأة بنفس المعالجة المحاسبية التقليدية.

٣- أي إضافات للعنصر البشرى نتيجة تعيينات جديدة أو أي أضافه ناتجة عن القيام بالتدريب فإن احتساب الخدمات المتوقعة من البرامج التدريبية تضاف على أساس الفرق ما بين القيمة الحالية للمتدربين قبل وبعد التدريب وكذلك الحال إذا كان هناك تحركات للخارج في الموارد البشرية فإنه يحتسب القيمة الحالية في وقت الانفصال ويستبعد من رصيد الموارد البشرية ومن جانب الخصوم بقيد عكسي.

الاستنفاذ السنوي للموارد البشرية

فكرة النفاذ Depletion تظهر بوضوح في الصناعات التي تقوم علـــى اســتغلال موارد الثروة الطبيعية كصناعة البترول مثلاً، حيث يتم اســـتنفاد تكـاليف البحـث والتنقيب والاستخراج خلال المدة التي يستخرج فيـــها الكميـات مـن مصادرهـا الطبيعية، لأن هذه المصادر لها خاصية إنقاص قيمتها كلما استخرج منها كمية حتـى تصبح قيمتها صفراً عندما **يصبح استغلالها غير اقتصـــادي (٨) . وبنفــس هــذه الفكرة يتم معالجة استنفاد الموارد البشرية**.وقد تضمنت دراسة " مرعى " كيفيـــة احتساب الاستنفاد السنوي للموارد البشرية وذلك باحتساب الفوائد بمعـــدل الخصـم

المستخدم في الدراسة على رصيد القيمة الحالية للموارد البشرية أول كل سنة، ويتم مقارنة ذلك بالأجور المدفوعة والفرق بينهما يمثل الاستنفاد السنوي.

ونظراً لأن القيمة الحالية للموارد البشرية قد تأثرت باحتمالات الحياة واحتمالات البقاء في خدمة الشركة ولأغراض تسهيل العمليات الحسابية فإن المؤلف يفترض أن هذه الاحتمالات لا تؤثر على الاستنفاد السنوي وبالتالي لم تؤخذ في الحسبان. والجدول رقم (٤) يوضح القيمة الحالية للأجور السنوية بمعدل خصم ١٢% لمدة ٢٥ سنة وهي مدة نشاط الشركة. مع افتراض أن الأجور تدفع في نهاية كل سنة. ومن هذا الجدول يمكن احتساب القيمة الحالية للموارد البشرية بعد انقضاء سنه من التقييم وذلك باحتساب جملة المبلغ لمدة سنه واحدة بمعدل ١٢%. ويظهر الجدول رقم (٤) أن القيمة الحالية للموارد البشرية في بداية ١٩٨٢ (سنه التقييم) هي مبلغ ٧,٥٤٥,١٦٩ جنيهاً. ولإيجاد القيمة الحالية للموارد البشرية في بداية ١٩٨٣ يتم ذلك بضرب مبلغ

٧,٥٤٥,١٦٩ × ١,١٢ = ٨,٤٥٠,٥٨٩ جنيهاً.

ويطرح الأجور المدفوعة في نهاية ١٩٨٢ وهي مبلغ ٦٨٩,٢٤١ جنيها

القيمة الحالية للموارد البشرية في بداية ١٩٨٣ ٧,٧٦١,٣٤٨ جنيها

وهكذا بالنسبة لباقي السنوات، ويلاحظ أن الفرق بين القيمة الحالية في بداية ونهاية كل فترة تمثل الاستنفاد السنوي والجدولين رقم(٤)، ورقم (٥) يوضحان كيفية احتساب الاستنفاد السنوي للموارد البشرية للشركة موضع التطبيق.

ويتم احتساب الاستنفاد السنوي للموارد البشرية عن الخمس سنوات التالية للتقييم كما يظهر بالجدول رقم (٤) .

جدول رقم (٤)

الاستنفاد السنوي للموارد البشرية طبقاً لنموذج " مرعى القياسي ".

السنوات	القيمة الحاليـــة أول المدة	الفوائد ١٢%	الأجـــــــور المدفوعة	الاستنفاد
١٩٨٢	٧٥٤٥١٦٩	٩٠٥٤٢٠	٦٨٩٢٤١	(٢١٦١٧٩)
١٩٨٣	٧٧٦١٣٤٨	٩٣١٣٦١	٧٠٨٣٦٦	(٢٢٢٩٩٥)
١٩٨٤	٧٩٨٤٣٤٣	٩٥٨١٢١	٧٤٥٥٤٦	(٢١٢٥٧٥)
١٩٨٥	٨١٩٦٩١٨	٩٨٣٦٣٠	٧٨٥١٣٤	(١٩٨٤٩٦)
١٩٨٦	٨٣٩٥٤١٤	١٠٠٧٤٥٠	٨٢٧٢١٥	(١٨٠٢٣٥)

ويمكن احتساب الاستنفاد السنوي لنفس الفترة كما يظهر بالجدول رقم (٥)

جدول رقم (٥)

السنوات	القيمة الحالية أول السنة	القيمة الحالية آخر السنة	الاستنفاد السنوي
١٩٨٢	٧٥٤٥١٦٩	٧٧٦١٣٤٨	(٢١٦١٧٩)
١٩٨٣	٧٧٦١٣٤٨	٧٩٨٤٣٤٣	(٢٢٢٩٩٥)
١٩٨٤	٧٩٨٤٣٤٣	٨١٩٦٩١٨	(٢١٢٥٧٥)
١٩٨٥	٨١٩٦٩١٨	٨٣٩٥٤١٤	(١٩٨٤٩٦)
١٩٨٦	٨٣٩٥٤١٤	٨٥٧٥٦٤٩	(١٨٠٢٣٥)

ويلاحظ أن الاستنفاد السنوي يعادل الأجور المدفوعة من الشـــركة ويلاحــظ مــن الجدولين رقم ٤، ٥ أن الاستنفاد للموارد البشرية بالسالب وذلك لأن الفـــائدة أعلـــى من الأجور المدفوعة. وبالتالي يضاف ذلك إلي القيمة الحالية في بداية الســـنة كـــل سنه بالقيد الأتي:

٢١٦١٧٩ من حـــ/ رأس المال البشرى (حقوق العاملين)

٢١٦١٧٩ إلى حـــ/ الموارد البشرية

ويلاحظ أن قائمة الدخل لا تتأثر باستنفاد الموارد البشرية حيث أن الأجور المدفوعة تشمل القيمة الحالية لها مضافا إليها الفوائد الناتجة عن خصم تلك القيمة.

وتظهر الميزانية العمومية للشركة كما في الجدول رقم (٦) .

جدول رقم (٦)

الميزانية العمومية لشركة " فستيا " في ١٩٨٢/١٢/٣١

تتضمن بيانات الموارد البشرية طبقا لنموذج " مرعى"

بيان المحاسبة التقليدية	بيان محاسبة الموارد البشرية	البيان	بيان المحاسبة التقليدية	بيان محاسبة الموارد البشرية	البيان
		الأصول الثابتة:			**حقوق المساهمين**
٢٢٨٠٠٧٣	٢٢٨٠٠٧٣	صافي الأصول	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	راس المال
		بعد الاهلاك	٤٧٧١٢٩	٤٧٧١٢٩	الإضافات
		عقود الإيجار			**حقوق العاملين**
		الطويلة الاجل		٥٧٤١١٥٦	راس المال البشري
	٢٦٢٣٩٢٩	الأراضي			**الالتزامات**
	٦٩٧٧٢٦	المباني		٣٤٧٤٠٩٧	عقود ايجار طويلة
	١٥٢٤٤٢	الطرق			الأجل
	٥٧٤١١٥٦	الموارد البشرية	٢٠٨٤٥٥٧	٢٠٨٤٥٥٧	قروض طويلة
		أصول متداولة			الاجل
٣٥٠٦٢٢٢	٣٥٠٦٢٢٢	المخزون	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	مخصص مطالبات
٤٢٢١٢٨	٤٢٢١٢٨	اعتمادات			**خصوم متداولة**
		مستنديه	٩٥٣٥٣٩	٩٥٣٥٣٩	بنوك
٨٤٧٢٩٦	٨٤٧٢٩٦	مدينون	٢٣٤٢٦٣٧	٢٣٤٢٦٣٧	موردون
١٠٣٥١٣٩	١٠٣٥١٣٩	نقدية بالبنوك	٤٠٢٩٩٦	٤٠٢٩٩٦	دائنون
٧٧١٠٨٥٨	١٦٩٢٦١١١		٧٧١٠٨٥٨	١٦٩٢٦١١١	

ويتضح من إظهار قيمة الموارد البشرية بالقوائم المالية للشركة موضـــع الدراســـة وذلك باعتبار توافر نظام فرعى للاستثمارات في الموارد البشرية ضمن إطار نظـلم المعلومات الشامل للمشروع ما يلي:

(١)سوف يكون لها أثار كبيرة بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات المالية فمثلاً نجـــد أن معدلات العائد على الأصول التي تعمل فـــي نشـــاط المشـــروع إذا تضمنـــت الموارد البشرية سوف يشير إلي حالـــة الأداء الحقيقـــي للشـــركة نظـــراً لان المحاسبة التقليدية تعالج أي استثمارات في الموارد البشرية كنفقـــات ايراديـــة تحمل لأعباء الفترة التي اتفقت فيها وبالتالي فأي نفقات خاصة بالاستثمار فـــي الموارد البشرية ستضاف للقيمة الحالية لتلك الموارد ويتم استنفادها سنوياً وهـذا سوف يؤدى إلي تقييم موضوعي دوري لنتائج التشغيل.

(٢) نجد أن القـــرارات الاســـتثمارية تتطلـب دراســـات للجـدوى الاقتصاديـــة للمشروعات التي تتوقع أن تقوم بها الشركة كالتوســـعات أو التجديـدات ممـــا يقتضي الأمر أن يؤخذ في الاعتبار الاستثمارات في الموارد البشرية فمثـــلاً إذا كانت الشركة موضع الدراسة تقوم بمفاضلة بين البدائل الاستثمارية الخاصـــة بالتوسعات فعند اتخاذ مثل هذا القرار يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبـــار آثار معدل دوران العمالة بالنسبة للبدائل المختلفة ونمـــوذج " مرعـــي " يحـــدد بوضوح أثر معدل الدوران على احتساب القيمة الحالية للموارد البشرية.

(٣) أن إظهار قيمة الموارد البشرية بالقوائم المالية سوف يكون له اثر على ســلوك المستثمر حيث أن حدوث تغيرات هامة في القيمة الحاليـــة للمـــوارد البشـــرية خلال فترة محاسبية معينة سوف يؤثر ذلك على أرباح الشركة سواء بالزيـــادة أو النقص فالمستثمر وإدارة الشركة كل منهما ينظر للموارد البشرية باعتبـــار أن الأنفاق و الاستثمار في زيادة الطاقة الإنتاجية لها هي بمثابـــة أمـــوال يتـــم استغلالها في المشروع بأكبر كفاءة ممكنة بطريقة تحقق كـــل مـــن الأهـداف

طويلة وقصيرة الأجل بجانب التحقق من أن الأصول سواء كـــانت بشـــرية أو مادية يتم إدارتها بأكبر كفاءة ممكنة.

(٤) توضح الدراسة التطبيقية أن ظهور قيمة لرأس المال البشري بالقوائم الماليـــة إلي مجموعة جديدة من النسب المالية تستخدم في التحليل لمعرفة كثافة عنصـــو العمل بالنسبة للشركة موضع الدراسة حيث تشير نسبة رأس المال البشري إلـــي رأس المال المادي على مدى اعتماد الشركة على عنصر العمالة فـــي العمليـــة الإنتاجية فكلما قلت نسبة كثافة عنصر العمل كلما دل على ذلك اعتماد الشـــوكة على الآلية الكاملة والعكس كلما زادت نسبة كثافة العمل كلما دل ذلك علـــى أن الشركة تعتمد على مواردها البشرية اعتماداً كلياً في العملية الإنتاجية وتحتسـب نسبة كثافة العمل بالمعادلة الآتية:

نسبة كثافة العمل = القيمة الحالية للموارد البشرية / مجموع الأصول المادية = ٥٧٤١١٥٦ / ٧٧١٠٨٥٨ = ٧٤%

وبنفس هذه الطريقة يمكن الحصول على مجموعة من النســـب خاصـــة بمعرفـــة مستوى المهارة بالشركة موضع الدراسة وذلك بنســـبة القيمـــة الحاليـــة للمـــوارد البشرية ذات الكفاءة العالية إلي أجمالي قيمة الموارد البشرية بالنســـبة للشـــركة، وتفيد هذه النسبة في التعرف على العمالة الفنية التي تعمل فـــي خدمـــة الشـــركة وكيف يمكن إعداد البرامج التدريبية لتنميتها وتطويرها أو إعـــداد برامـــج إعـــادة التدريب لها بهدف الحفاظ على مهارتها وزيادة كفاءتها الإنتاجية.

(٥) من مزايا إظهار قيمة الموارد البشرية بالقوائم المالية للشركة موضع الدراســة المساعدة في اتخاذ بعض القرارات الإدارية المتعلقة بشئون العاملين فمثلا تواجـــه

الشركة مشكلة إضافة حوافز الإنتاج الخاصة بعمال الإنتاج إلى الأجور التي تحتسب عليها التأمينات الاجتماعية وذلك اعتباراً من سنة ١٩٨٤ وترغب الشركة في معرفة أثر اتخاذ قرار بذلك على زيادة الأجور سنوياً ولا شك أن ما يوفره نظام المعلومات للموارد البشرية طبقاً لنموذج " مرعى" والذي تم تطبيقه على الشركة إنما يوضح كيفية المساعدة في اتخاذ مثل هذا القرار والجدول رقم (٧) يوضح دراسة مقارنة للزيادة في الأجور السنوية نتيجة اعتبار حوافز الإنتاج مكملة للأجر الذي يخضع للتأمينات الاجتماعية.

جدول رقم (٧)

اثر إضافة حوافز الإنتاج لعمال الإنتاج إلي

الأجور التي تخضع للتأمينات الاجتماعية

السنة	الأجور السنوية لعمال الإنتاج	العلاوات والتأمينات بعد إضافة الحوافز	العلاوات والتأمينات قبل إضافة الحوافز	الزيادة السنوية	نسبة الزيادة للأجر
١٩٨٤	٦١٦٤١٦	٣٤٢١٥	١٦٩٣٩	١٧٢٧٦	%٢,٨
١٩٨٥	٦٣٤٣١٣	٣٦٤١٦	١٧٨٩٦	١٨٥٢٠	%٢,٩
١٩٨٦	٦٥٣٤٦٣	٣٨٦٨٧	١٩١٥٠	١٩٥٣٧	%٢,٩
١٩٨٧	٦٧٣٩٥٤	٤٠٧٠٥	٢٠٤٩١	٢٠٢١٤	%٢,٩
١٩٨٨	٦٩٥٨٧٦	٤٢٤٥٣	٢١٩٢٥	٢٠٢٢٨	%٢,٩

اسئله وتمارين الباب الرابع
القياس المحاسبي للموارد البشرية

أولا: الأسئلة النظرية

السؤال الأول:

اذكر أي من العبارات الاتيه صح أم خطا مع ذكر السبب فيما لا يقل عـــن ثـــلاث أسطر.

(١)إن فكرة قياس الموارد البشرية مازالت محل جدل في الفكر المحاسبي ولم تلقي بعد القبول العام.

(٢)لا تختلف أسس القياس المحاسبي للموارد البشرية عن أسس القياس المحاســبي للموارد الأخرى .

(٣)تهدف المحاسبة عن الموارد البشرية إلي توفير البيانات الكمية عنها باعتبارهـــا أحد الموارد المساعدة للمشروع.

(٤) تعرف الموارد البشرية بأنها الطاقات والمهارات لمجموعة من الأفراد والتـــي يتوقع استخدامها في المستقبل.

(٥) المحاسبة عن الموارد البشرية ليست مفهوماً جديداً على المفاهيم المحاسبية.

السؤال الثاني:

تناول باختصار الآراء المؤيدة لقياس قيمة الموارد البشرية كأصل؟

السؤال الثالث:

تناول باختصار الآراء المعارضة لقياس قيمة الموارد البشرية كأصل ؟

السؤال الرابع:

تناول بالشرح مدى انطباق المفاهيم الآتية بالنسبة للموارد البشرية باعتبارها أهم الأصول في المشروع.

أ- مفهوم الملكية

ب- مفهوم المنافع أو الخدمات المتوقعة من الأصل

ج- مفهوم موضوعية القياس

السؤال الخامس:

تناول باختصار مدى النظر إلي الموارد البشرية كأصل وإمكانية القياس المحاسبي للموارد البشرية.

السؤال السادس:

أذكر نطاق القرارات التي تكون البيانات المحاسبية ذات فائدة في اتخاذها وذلك طبقاً لتعريف لجنة النظرية المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية.

السؤال السابع:

عرف محاسبة الموارد البشرية واذكر أهمية قياس الموارد البشرية.

السؤال الثامن:

أذكر العوامل التي يتأثر بها القياس المحاسبي للموارد البشرية.

السؤال التاسع:

تناول بالشرح مجالات القياس المحاسبي للموارد البشرية كأصل.

السؤال العاشر:

فرق بين أساليب القياس الكمي والترتيبي والوصفي وأيهما يتفق مع القياس المحاسبي للموارد البشرية.

السؤال الحادي عشر:

تناول بالشرح متطلبات القياس المحاسبي للموارد البشرية على أساس التكلفة التاريخية وعلي أساس القيمة الحالية.

ثانيا التمارين

التمرين الأول:

تتكون إحدى الشركات الصناعية الخاصة بتشغيل الشباب من ١١٣٠ عاملا وينقسمون إلي مجموعتين من حيث سنوات العمل التي تبدأ من ٢٥ سنه ، ٣٥ سنه حتى ٦٥ سنه ومتوسط الأجر السنوي يبدأ من ٥٠٠٠ جنيه للعمال العاديين ،٧٠٠٠ جنيه للعمال المهرة ويزداد كل ١٠ سنوات بمبلغ ١٠٠٠ جنيه سنويا لكل منهما. والجدول الأتي يوضح عدد العمال المهرة والعاديين والقيمة الحالية بمعدل خصم ١٠% .

عمال عادين		القيمة الحالية	عمال مهرة	القيمة الحالية
٢٥ سنه	٧٠٠	٣٥٨٢٢٥٠٠	٥٠	٥٠٤٦٠٧٠
٣٥ سنه	٣٠٠	١٥٩٠٨٤٠٠	٨٠	٧٠٢٠٨٦٠
	١٠٠٠	٥١٧٣٠٩٠٠	١٣٠	١٢٠٦٦٩٣٠

المطلوب:

(١) قياس كفاءة العمال العادين والعمال المهرة بالنسبة لطاقة الموارد البشرية للشركة.

(٢) إبداء رأيك في نموذج القياس المحاسبي للموارد البشرية موضحا أوجه القصور به.

التمرين الثاني:

تتكون إحدى الشركات الصناعية من مستويات مختلفة من المهارة وتقوم الشركة ببرامج تدريبية للعاملين بهدف زيادة الخبرة والمعرفة وفيما يلي المدفوعات

المتوقعة للشركة خلال الخمس سنوات منذ بداية الشركة ١٩٩٩/١/١ حتى ٢٠٠٣/٢/٣١ والقيمة الحالية لمبلغ ١ ج في نهاية السنة بمعدل ٦% .

السنة	مدفوعات الأجور والمكافآت	البرامج التدريبية	القيمة الحالية بمعدل ٦%
١٩٩٩/١٢/٣١	٢٨٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	,٩٤٣
٢٠٠٠/١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	,٨٩٠
٢٠٠١/١٢/٣١	٣٤٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	,٨٤٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	٣٨٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	,٧٩٢
٢٠٠٣/١٢/٣١	٤٠٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	,٧٤٧

المطلوب:

(١)قياس قيمة الموارد البشرية طبقا لنموذج " هيرمانسون" رسملة المرتبات والمدفوعات للموارد البشرية

(٢) أشرح طريقة احتساب نسبة الكفاءة للموارد البشرية وأثرها على قياس القيمة الحالية للموارد البشرية طبقا لنموذج هيرمانسون.

التمرين الثالث:

الجدول الأتي يمثل القيمة المتوسطة لأصول أربعه شركات تعمل في مجال صناعي واحد وصافي الربح بعد الضرائب فإذا فرض أن متوسط معدل صافي الدخل للصناعة ١٠%

البيان	أ	ب	جـ	ء
القيمة المتوسطة لأصول الشركة	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
صافي الدخل بعد الضرائب	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠

المطلوب:

(١)حساب قيمة الموارد البشرية للشركات الأربعة طبقا لنموذج هيرمانسون الشهرة غير المشتراة.

(٢) إبداء رأيك لما يظهره القياس المحاسبي للموارد البشرية طبقا لهذه الطريقة.

التمرين الرابع:

شركة صناعية متخصصة في إنتاج الأجهزة الإلكترونية ويعمل لدى الشركة مهندسين متعاقدين معها في الاستمرار في العمل وعدم الانتقال إلي شركة أخرى إلا بعد حصول على استغناء من الشركة والذي يتحدد بالتعويض لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار الكلي. وترغب شركة منافسة في الحصول على خدمات المهندسين وقدمت لك البيانات الآتية للشركتين.

البيان	شركة (أ)	شركة (ب)
قيمة الأصول المادية (جنيه)	٦٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠
معدل الأرباح السنوية عن الأصول%	%٣٠	%٨
العائد المستهدف على الاستثمارات	%١٥	%١٠
الربح في حالة حصول الشركة (ب) على المهندسين (جنيه)	--	١٨٠٠٠٠٠
الربح في حالة استغناء الشركة (أ) عن المهندسين (جنيه)	١٢٠٠٠٠٠	--

على ضوء دراستك لنموذج هيكمان (طريقة المزايدة التنافسية لقياس قيمة الموارد البشرية) المطلوب:

(١)تحديد المزايدة القصوى لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار في الموارد البشرية لكل من الشركتين.

(٢) تحديد المزايدة القصوى لتحقيق العائد المستهدف على الاستثمار الكلي.

(٣) إبداء رأيك في نموذج القياس المحاسبي المستخدم على ضوء دراستك للمحاسبة على الموارد البشرية.

المراجع العربية:

- د. احمد محمد موسى " دراسات في المحاسبة الاجتماعية" - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٩.
- د. احمد عزت راجح " علم النفس الصناعي " - مؤسسة المطبوعات الحديثة - القاهرة ١٩٧١.
- د. جميل احمد توفيق " اقتصاديات الأعمال " - مؤسسة شباب الجامعات إسكندرية ١٩٧٢.
- د. حامد عمار " اقتصاديات التعليم " مركز تنمية المجتمع في العالم العربي - القاهرة ١٩٦٤.
- د. صبحي تادرس قريصة ، د. عبد الرحمن يسرى " مقدمة الاقتصاد " - دار الجامعات العربية - إسكندرية ١٩٧٠ .
- د. حنفي سليمان " السلوك التنظيمي والإدارة " - دار الجامعات المصرية إسكندرية ١٩٧٥ .
- د. زكى محمود هاشم " السلوك البشرى وأثره في التنظيم الإداري " - دار المعارف - القاهرة ١٩٧٤ .
- د. محمد خليل برعي " القوة البشرية كطاقة إنتاجية في مجتمع محدود الموارد " - المجلة العربية للإدارة - المنظمة العربية للعلوم الإدارية - أكتوبر ١٩٧٧ .
- د. نعمه الله نجيب " اقتصاديات الموارد البشرية " محاضرة عامة ٧٠/٧١ جامعة الإسكندرية صفحة ١٥٥.
- د. حسين شرف " مبادئي المحاسبة الحكومية والقومية " - دار النهضة العربية ١٩٧٠ صفحة ١٨-١٩.
- د. جلال عبد الفتاح عبد العزيز " المحاسبة عن الموارد البشرية كأداة لزيادة فاعلية الإدارة " رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة - جامعة القاهرة.

- American Accounting Association, Committee on Human Resource Accounting, Report of the Committee on Human Resource Accounting, Supplement to the Accounting Review, October 1979, pp. 169-185.
- Ibid. , Pp. 177-179.
- Eric Flamholtz, " Should your Organization Attempt to value its Human Resources California Management Review, (winter. 1971), pp.40-45.
- Flamholtz, Eric, " Amodel for Human Resource Valuation: Astochastic process with service rewords." The Accounting Review, (April 1971).
- Flamholtz, Eric" On the se of the Economic Concept of Human Capital In Financial statement: A comment:" the Accounting Review, (January 1972).
- Flamholtz, Eric, " Toward a theory of Human Resource value In Formal Organizations, " The Accounting Review, (October 1972).
- Flamholtz, Eric, " Assessing the Validity of A theory of Resource value: A field Study, Empirical Research in Accounting, " Selected studies, 1972.
- Flamholtz, Eric, " Human Resource Accounting: Measuring positional Replacement costs " Human Resource, Management, (spring, 1973).

- Flamholtz, Eric " the Impact of Human Resource valuation on Management Decisions: A laboratory experiment, " Accounting Organization and Society, 1976.
- Rensis likert, The Human Organization Its Management and value, New York, McGraw – hill, 1967, pp. 1-12.
- Flamholtz, Eric " Amodel for Human Resource valuation; A stochastic process with service Rewards the Accounting Review, (April, 1971) p. 256.

Theodore w., Sohultz, " Investment In Human Capital, " American Economic Review, (March 1961), p. 12.

Frederick H.Harbison, Human Resource As The Wealth of Nations, London, oxford university press; (1973), pp.23-25.

Jones M. Henderson & Richard E. Quandt, Micro Economic Theory A Mathematical Approach, New York, McGraw – Hill, (1980), p.353.

Fredrick H.Harbison, Op-cit. P.3

A.A.A Committee on Basic Accounting Theory, Astatment of basic Accounting Theory, (American Accounting, A. (1966). p.13.

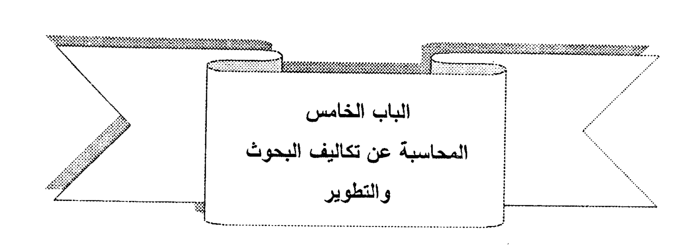
- Adam Smith, An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Book1, London, Random house, (1935), PP.265-266.
- Irving Fisher, The Nature of Capital and Income, New York , (20)the Macmillan co.,(1930),p.189
- Alfred Marshall, principles of Economics, London, Macmillan, (1930), p.468 Theodore W.Schultz, investment Human Capital: The role of Education and Research, New York, The Free pree press, (1971), pp.24-48.
- Ibid., p.23
- William A.paton, Accounting Theory, New York, The Ronald press co., (1922), p.468.
- William A.paton, Accountant's Handbook, New York, The Ronald press co., (1932), p.783.
- Roger H.Hermanson, Accounting for Human Assets. Occasional paper No.14 (east lasing: Bureau of Business and Economic Research, Michigan state university, (1964), p.22.
- Marvin Weiss, " Accounting for Human Resources" Management Review, (March 1973), pp.58-60 & Roger Jauch & Michael Skigen, " Human Resource Accounting Acritical Evaluation ", management Accounting, (February 1974), pp.33-36. & Tore Tjers land, " The "Failure of

Human Resource center " Management Review, (March, 1974), pp.48-50.

- Eric Flamholtz, " on the use of the Economic concept of Human Capital In Financial Statement: Acomment. The Accounting Review, (January 1972) pp.148-152.
- American Institute of certified public Accountants, principles Board, Basic concepts and principles underlying Financial statements of Business Enterprises, (1973),p.220-226
- Yuji Ijiri, The Foundations of Accounting Measurement, Englewood cliffs, N.J, prentice. Hal, Inc., (1967), p.70.
- Baruch lev & Aba Schwertz, " on the use of the Economic Concept of Human Capital In Financial Statements " The Accounting Review, (January, 1971), p.108
- Nabil S.Elias, " Some Aspects of Human Resource Accounting " cost and Management, (1971), p.39.
- Baruch lev & Aba Schwartz, op.cit, pp.103
- American Accounting Association, Astatements of Basic Accounting Theory, op.cit,pp.126-130.
- Rinses likert, op.cit., p.146.
- James. Hekimiam & Curtis H.jones, " put people on your Balance sheet, " Harvard Business Review, January-February, (1967), pp.105-113.

- Baruch lev & Aba Schwertz, op.cit. p.103 Fisher., op.cit.p.22.
- Report of the committee on human resource accounting. (1974), op.cit. p.170.
- _ Committee on Basic Accounting Theory, Aststement of Basic Accounting Theory (A.A.A., 1966), pp.1-3.
- Accounting principles Board, Basic concepts and principles (American Institute of CAP, s, 1970), the study Group on the objectives of Financial Statements, (American Institute of CAP, s 1973), p.61.
- Baruch lev and Schwartz, op.cit p.104.
- Eric Flamholtz, op.cit.p.668
- Weiss Giles & Drobinson, Human Asset Accounting Institute of personal Management, London, (1972), p.15.
- Abd Elhay A.Marie,"Human Resource –Evaluation and Measurement: A theoretical construct and Measurement surrogates." Journal of commerce Research, (1978), Faculty of Commerce, Alexandria University. pp.47-111.
- William C.pyle " Human Resource Accounting " Financial Analysis Journal, (1970), p.74.

- David Elovitz " from The Thoughtful Businessman Harvard Business Review, (May – June, 1967_,p.59
- James S.Hekimen & Curtis H.jones, op.cit. , Pp.105-113.
- Report of the Committee on Human Resource Accounting,(1973), op.cit., p173
- Roger Hermanson, op.cit. pp.8-15.


الباب الخامس
المحاسبة عن تكاليف البحوث
والتطوير

تمثل معالجة نفقات البحوث والتطوير في الحسابات المنشورة مصدرين للصعوبات، فمن ناحية لا يوجد تعريف عام لمصطلح –البحوث والتطوير – ومن ناحية أخرى لا توجد التزامات قانونية نحو الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

وتحديد مدى نفقات البحوث والتطوير ومضمونها في البحوث التطبيقية لا يمثل صعوبة ولكن مصطلح " نفقات التطوير" غالبا ما يستخدم بمفهوم واسع وهناك أدلة على اختلاف السياسات المتبعة بواسطة الشركات للإفصاح عن أنشطة البحوث والتطوير. فبعض الشركات تفصح عن معلومات لا تفصح عنها الشركات الأخرى، وبعض الشركات تحمل إجمالي النفقات على أرباح السنة التي تحدث فيها وفى حالات أخرى يؤجل الإنفاق كأصل إلى أن يتم استكمال التطوير ثم بعد ذلك يتم تحميله على أقساط توزع على الحياة المتوقعة للمنتج المبتكر.

ونظريا يجب أن يكون هناك مقابلة بين المنافع المتوقعة والنفقات الخاصة بها. ويعني ذلك أن التكاليف التي تمت في السنة الجارية وتفيد سنوات مقبلة يجب أن توزع على الثلاث سنوات المقبلة التي ستستفيد منها. ويفضل كلما أمكن في الممارسة العملية تحميل الإنفاق على حسابات السنة التي تمت فيها وبالتالي تجنب تكوين أصل وهمي.

الإفصاح عن نفقات البحوث والتطوير :

يختلف تعريف البحوث والتطوير في الممارسة العملية من شركة لأخرى وفقا لتنظيمها الداخلي. وسيعتمد تنظيم إدارة البحوث والتطوير على القرار الخاص بها وما إذا كانت وظيفة مستقلة أم تابعة لوظائف أخرى. فكل نفقات إدارة البحوث والتطوير ونفقات بعض الإدارات الأخرى قد يمكن تبويبها على أنها نفقات بحوث وتطوير.

وإلى جانب تأثير التنظيم الوظيفي على البحوث والتطوير فان طبيعة وارتباط المصاريف تحدد ما إذا كانت تتضمن بحوثا وتطويرا. ويمكن تحديد عديد من أنواع المصاريف التي توصف بأنها تطوير وتتضمن :

١ – المصاريف السابقة على بدء التشغيل وذلك قبل بدء الإنتاج بالمصنع.
٢ – مصاريف تنمية الأسواق.
٣ – مصاريف الاستصلاح الزراعي.
٤ – نفقات تصميم النماذج.
٥ – تطوير النظم المستخدمة للحاسبات.

ونعرض فيما يلي بعض الأمثلة للإفصاح عن نفقات البحوث والتطوير مأخوذة من القوائم المنشورة لبعض الشركات :

مثال ١ – شركة بريتش ليلاند ليمتد

British Leyland Motor Cooperation

"تعرف البحوث والتطوير على أنها نفقات البحوث والتطوير التي تتضمن تصميم إنتاج نماذج محاكاة للنماذج الجديدة".

مثال ٢ – شركة فيزون **Fison Limited**

"تتضمن البحوث والتطوير المصاريف التي تحدث أثناء الفترة بين إنشـــاء المصنع وبين تشغيل العمليات العادية بطريقة كفء وبتنمية الأســـواق للمنتـــج الجديد".

مثال ٣– شركة بيلكنجتون برزرز ليمتد

Pilkington Brothers Ltd.

"تتضمن النفقات الايرادية للبحوث والتطوير أربعة أنشطة :

١ – تشغيل معامل البحوث بما في ذلك الخدمات.

٢ – التشغيل الفني للأنشطة الجارية للقسم.

٣ – البحوث والتطوير على المنتجات والعمليات القائمة.

٤ – البحوث والتطوير على المنتجات والعمليات الجديدة."

السياسات المحاسبية لمعالجة نفقات البحوث والتطوير :

تجد الشركة المرتبطة بالبحوث والتطوير أمامها طريقتين بديلتين للمعالجة المحاسبية هما : التأجيل أو التحميل.

تأجيل المصروف :

ويتم ذلك بمقابلة النفقات بالإيرادات المتوقعة عنها في المستقبل ففي هذه الطريقة يتم تجميع نفقات البحوث والتطوير في حساب مراقبة ثم يتخذ قـــرار بتحديد القيمة التي ستحمل على إيرادات سنة معينة. وهـــي محاولـــة لمقابلـــة النفقات التي حدثت بالمنافع التي تنتج منها. فإذا أنفقت الشركة مليون جنيـــه على تطوير منتج جديد يتوقع أن يباع بربحية خلال السنوات الثلاثـــة المقبلـــة كحد أدنى، فانه يجب اتخاذ قرار التحميل على تلك الفـــترات مـــع افـــتراض ضرورة القيام بإنفاق نفقات بحوث بعد تلك الســـنوات. وإذا تقـــرر تـــأجيل المصروف فنظرا لعدم التأكد من المستقبل لن تكون هناك ظروف تبرر التـــأجيل لفترة تزيد على الثلاث سنوات.

التحميل على إيرادات نفس السنة :

وفيها تحمل نفقات البحوث والتطوير على حساب الأرباح والخسائر في الفترة التي حدثت بها بغض النظر عن الفترة التي سيتم الحصول على الإيرادات المرتبطة بهذه النفقات.

ولهذه الطريقة ميزة إقفال حساب نفقات البحوث والتطوير في نهاية كل سنة وهي طريقة واضحة يمكن تفهمها بـــدون التعقيـــدات الخاصـــة بتـــأجيل التكاليف لسنوات مقبلة في شكل أصل إسمي.

العرف المحاسبي :

من المفيد فحص الخلفية المرتبطة بالإجراءات العامة التي تتم في الممارسة العملية لمعالجة نفقات البحوث والتطوير. فإذا ما عرف الأساس العام، يمكن تطبيقه حين وضع سياسة لمعالجة النفقات محل البحث.

فلقد كون المحاسبين عددا من القواعد أو الأعراف لمعالجة التكاليف والإيرادات كما يلي :

١ – استمرار المشروع : الافتراض القائم هو أن الشركة سوف تستمر في العمل إلى مالا نهاية وفى ظل الظروف العادية لا يوجد تساؤل عن متى سينتهي المشروع وإنما يفترض أن الشركة لها بقاء مستمر ولذلك نعطى اهتماما لما سيحدث في المستقبل. وحينما تظهر التزامات تؤثر على النتائج فانه يمكن تأجيل التكاليف، فنشاط البحوث والتطوير نشاط طويل الأجل ولكن مثل هذا الافتراض نادرا ما يكون مؤيدا بدليل.

٢ – مقابلة التكاليف بالإيرادات : حين تحديد نتيجة نشاط معين فان إيراداته يجب أن تقابل بالتكاليف الخاصة به بنفس الفترة. وإذا لم يتم ذلك بدقة معقولة فلن يعكس الربح حقيقة الأوضاع. وهذا الأساس ينقسم إلى عنصرين مرتبطين :

(أ) أساس الاستحقاق : ومؤداه أن أي مفردة مستحقة ولم تدفع خلال الفترة يجب أن تحمل عن طريق المخصصات.

(ب) مضمون مقابلة التكاليف بالمنافع : والـــذي يســـتدعى الأخـــذ في الاعتبار النتائج المتوقعة لإنفاق قيمة معينة على البحوث والتطوير.

ومقابلة التكاليف بالمنافع تعتبر مشكلة صعبة، وبالنسبة لنفقات البحوث والتطوير نجد مشكلة صعوبة تحديد الكمية من التكلفة الخاصة بسنة معينة ممـــا يعنى ظهور أن الآراء الشخصية حين تحديد ما يجب تحميله على إيرادات كـــل سنة.

٣- الثبات : إذا ما تم وضع سياسة أو طريقة معينـــة فيجـــب إتباعـــها باستمرار ولا يتم تغييرها من فترة لأخرى. وهذا الأساس هام للغاية ومع ذلك فهو صعب في التطبيق حين تناول مشكلة البحوث والتطوير. والثبات يســـتلزم أن ما حدث في الماضي سوف يستمر في المستقبل.

ولسوء الحظ فان نفقات البحوث والتطوير لا تنتج دائما المنافع المتوقعة ولا يوجد نمط يحدد العلاقة بين المبالغ المنفقة والإيرادات المضافة عنها. فكيـــف يمكن إتباع مبدأ الثبات حينما نواجه عدم التأكد فيما يتعلـــق بالنتـــائج الـــتي ستتحقق؟ ومن المفضل دائما إتباع أكثر الطرق واقعية وفقا للظروف السائدة، وتذكر أنه من الحكمة تحميل النفقات بأسرع ما يمكن وكلما أمكن ذلك.

وضع سياسة للشركة بالنسبة لنفقات البحوث والتطوير :

تعتمد طريقة معالجة نفقات البحوث والتطوير على الظـــروف الســـائدة وحكمة مجلس الإدارة والمستشار المالي. وتتمثل الخطوط العريضة الـــتي يجـــب الاسترشاد بها حين تحديد سياسة الشركة في :

١ – إذا تعلقت نفقات البحوث والتطوير بمجال عام وليس بمشروع معين فيجب تحميلها على حساب الأرباح والخسائر في السنة التي حدثت بها.

٢ – حينما تتعلق نفقات البحوث والتطوير بمشروع معـــين وحينمـــا ترتبط النفقات بمنتج أو مشروع يتوقع الحصول من ورائـــه علـــى إيـــراد في المستقبل فيمكن تأجيل النفقات المتعلقة لفترة محاسبية مقبلة. ولا يعني ذلك أنه يجب بالضرورة تأجيل الأنفاق للمستقبل بالرغم من أن أساس المقابلة يعني أنـــه إذا كانت هناك منافع متوقعة في المستقبل فان التكاليف يمكن تحميلـــها علـــى السنوات المقبلة. ويجب أن يكون واضحا أنه إذا مـــا تم تـــأجيل المصـــروف للمستقبل فيجب أن يتوفر احتمال كبير في أن الإيراد سيحدث من المبيعـــات المستقبلة للمنتج أو الخدمة الجديدة. وإذا كان هناك أي شك في هذا الصـــدد فمن المفضل تحميل الإنفاق حينما يحدث. ونظرا لأن طبيعة أنشطـــة البحـــوث والتطوير غير مؤكدة حتى ولو تم إنفاق مبالغ كبيرة في سنة معينة فـــلا يوجـــد ضمان للنجاح. وقد تجد الشركة أن المبالغ التي تم صرفها ضخمة ولكن نتائجها التجارية محدودة. في هذه الحالة لا يوجد تساؤل عن إتباع قاعدة المقابلة نظـــرا لأنه ببساطة لا يوجد إيراد متوقع.

والأسئلة التي تنطبق في هذه الحالة :

١- هل يجب تحميل أحد السنوات بالمصروفات التي ليس لها علاقة مباشرة بنتائج هذه الفترة ؟

٢- ما هي طبيعة التكلفة التي حدثت وهل من المفضل معالجتها كنوع من الخسائر وتحميلها مباشرة أو على عدة سنوات ؟

٣- هل سيظهر حساب الأرباح والخسائر بطريقة غير صحيحة نتيجة تحميله بتكاليف لا تمثل نفقات اقتصادية ملائمة ؟

وقد يفضل بعض المحاسبين توزيع التكاليف على عدد من السنوات وبالتالي يتم معادلة الربح المكتسب سنويا ويتضمن توزيعا عادلا للتكاليف العامة والسماح بالمقارنة السليمة بين فترة وأخرى. وإذا ما تم إتباع هذا المدخل فيجب العناية بأثر نفقات البحوث والتطوير على موقف السيولة.

وحينما تكون نفقات البحوث والتطوير كبيرة فهناك خطر وجود أزمة سيوله لم تكتشف وقت الإجراءات التصحيحية.

وإذا ما اتبعت الشركة مدخلا أكثر تحفظا بتحميل مصاريف كل عام على إيراداته. فإنها تكون متبعة لسياسة أفضل فالربح في السنة محل السؤال سيكون مؤشر لاتجاهات المساهمين وإذا كانت مصاريف البحوث والتطوير في سنة معينة ستحمل على الأرباح والخسائر فان ذلك قد يؤدى إلى استياء المساهمين. مع ذلك يجب أن يكون الاهتمام هو حساب الأرباح الحقيقية والعادلة للسنة محل السؤال. ويمكن ذكر ملاحظة خاصة ملحقة بالحسابات تشير إلى الطبيعة غير العادية لمصاريف البحوث والتطوير وتأثيرها على الأرباح

مما يسمح للمساهمين والأطراف الأخرى المهتمة بالحكم على نجـــاح أو فشـــل سياسة الشركة.

وحينما تؤجل النفقات لتحميلها لفترات مقبلة فان المنشأة تتحمل بعبء من السنوات السابقة وبنفقات قد لا تؤدى إلى نتائج ملموسة خـــلال الفـــترة. ومن وجهة نظر الإدارة المالية فان نقل كمية ضخمة مـــن نفقـــات البحـــوث والتطوير لسنوات مقبلة يدل على الضعف من وجهة نظر الاستقرار المالي وربما إدارة الشركة. وإذا كان من الصعب الحصول على نتائج ملموسة لمشروعـــات البحوث والتطوير فسيكون هناك ضعف في إجراءات التخطيط والرقابة وفحص الأنشطة في هذه المناطق.

وإذا كانت نفقات البحوث والتطوير ترتبط بمنتج معين أو مشروع معين أو وفقا لطلب العميل فقد يكون هناك تبريرا لتأجيل التكلفة التي تمت وعادة ما يتم التعاقد على تحميل العميل بالقيمة المرتبطة ويكون من الصحيـــح في هـــذه الحالة معالجتها على أنها عقود طويلة الأجل.

الإفصاح عن نفقات البحوث والتطوير :

حينما تتحمل المنشأة بنفقات البحوث والتطوير والتي يتوقـــع أن تغـــل إيرادات مستقبلة فإنه يمكن تأجيل هذه التكاليف ونقلها في الميزانية العموميـــة. وبصفة عامة فإن النفقات المؤجلة يجب أن تظهر منفصلة في حســـاب مســـتقل بالأصول تحت عنوان " حساب نفقات البحوث والتطوير " ويظـــهر رصيـــد

الحساب في الميزانية العمومية ويمثل " أصل وهمي " والوصف الأخير يظهر طبيعة نفقات البحوث والتطوير والحاجة إلى إتباع سياسة جيدة في معالجتـــها. فنقـــل النفقات للمستقبل عندما يكون هناك عدم تأكد في قدرتها على تحقيق إيرادات في المستقبل يكون مضللا وضد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ويجب مراعاة التقدم الذي يتم في المشروعات حين اتخاذ قـــرار تـــأجيل النفقات. فإذا كانت البحوث الميدانية مستمرة واحتمالات النجـــاح مرتفعـــة يكون هناك مبرر للتأجيل ويتم تحميل قيمة مناسبة على إيرادات كل سنة. وفي الملاحظات عن السياسات المحاسبية يجب أن يظهر شرح لكيفية معالجة نفقات البحوث والتطوير وما تمثله القيم المرحلة وما هي درجة النجاح الـــذي تحقـــق ودرجة النجاح هامة فإذا كان محدودا فإن ذلك يعني أن الجزء الأكبر من نفقات البحوث والتطوير عبارة عن خسائر يجب ألا تؤجل بالمرة.

ومن الضروري وصف طبيعة النفقات وتفاصيلها مما يمكن مـــن اتخـــاذ قرارات رشيدة في معالجة كل نوع. وقد يكون هناك تـــبرير لتـــأجيل نفقـــات البحوث والتطوير المرتبطة بالبحوث الأساسية التي تمت أو يكون لهـــا طبيعـــة مستمرة. في ظل هذه الظروف نجد صعوبات في تحديـــد علاقـــة ســـببية بـــين التكاليف التي حدثت والمنافع المتوقعة في المستقبل وبالتالي فإن التحميل المبـــاشر يمثل أفضل الاتجاهات. ومن ناحية أخرى فإذا كانت هذه المصاريف جزءا مـــن برنامج مخطط وحيث لا تتذبذب التكاليف من سنة لأخرى فإن العبء السنوي يمكن أن يحمل خلال السنة التي تمت فيها بدون الدخول في مشاكل التأجيل.

ويمكن أن تعالج نفقات برامج التطوير بطرق مختلفة ولكن مازلنا نفتقر إلى وجود قواعد أساسية للمعالجة بالتأجيل أو التحميل. وفى حالة الشـــك فـــإن المدخل الصحيح هو تحميل التكلفة في السنة التي تمت فيها. وحينما يتم التأكد من إمكانية تأجيل المصروف فإنـــه يمكـــن تحويلـــها إلى حســـابات الأصـــول والاعتبارات التي تحدد صلاحية ذلك تتضمن :

١- قيمة النفقة : يجب أن تكون كبيرة لتبرير تأجيلها وذلـــك في حالـــة كبرها عن النفقات السنوية العادية.

٢- وجود أدلة على أن تطوير المنتجات أو الخدمات ســـيغل إيـــرادات كبيرة في فترات مقبلة.

٣- رأى مجلس الإدارة بصدد أهمية المشروع أو المشاريع فيمـــا يتعلـــق بتحقيق الأهداف الأساسية للشركة.

ويمكن تأجيل هذه النفقات لفترة معقولة وتحميل جزء منها كل سنة.

والتكاليف المؤجلة يجب ألا تؤجل لفترة غير محدودة. حيـــث تتطلـــب الإجراءات المحاسبية الصحيحة كتابة ملحوظة عن كيفية معالجة الرصيد البـــاقي في الحساب. وبالرغم من عدم وجود مبادئ محددة بالنسبة لأقصى فترة يمكـــن تغطيتها فان أي فترة أكثر من ثلاث إلى خمس ســـنوات يجـــب ألا تؤخـــذ في الحسبان نظرا لأنه من الصعب التنبؤ بالنتائج المتوقعة بدقة. فـــإذا مـــا أصبـــح واضحا تحقق أرباح كبيرة بإحدى الفترات فيجب محاولة تحميل نفقات البحوث والتطوير بدلا من تأجيلها كما كان محددا مسبقا.

وفى بعض الظروف فان المنافع المتوقعة من نفقات البحوث والتطوير ستحدث بثبات خلال السنوات الخمس المقبلة ولكن النتائج الفعلية للسنوات الأولى قد تغل إيرادات أكثر من المتوقع مما يعطى الفرصة لتحميل تكاليف البحوث والتطوير بأسرع مما توقع.

القرار المحاسبي بصدد معالجة مصاريف البحوث والتطوير :

سيعتمد إتباع أي من التأجيل أو التحميل لمصاريف البحوث والتطوير على عدد من العناصر منها :

١- القيمة المطلقة و/أو أهمية أنشطة البحوث والتطوير.

٢- المعالجة المحاسبية للنفقات التي لها خصائص الربح/الزمن مثل مصاريف تقديم منتج جديد.

٣- السياسات المتبعة بصفة عامة داخل الصناعة المعينة.

٤- الرغبة في تحرى الدقة حين تحديد الأرباح.

٥- هدف تحقيق أرباح متوازنة لإتباع سياسة ثابتة لتوزيع الأرباح.

٦- مدى استمرار أو فترات أداء أنشطة البحوث والتطوير لعمليات الشركة.

وهذه القائمة ليست شاملة ولكن يمكن فحص وظيفة البحوث والتطوير في ظل المعايير المناسبة، ومساعدة الإدارة في تكوين سياسة عن أفضل طرق المعالجة.

علاوة على ذلك ستؤثر مزايا وعيوب كل طريقة محاسبية على القرار وما يلي ملخص لها :

التأجيل :

١- المزايا :

(أ) تتجنب هذه الطريقة التأثير على الأرباح نتيجة للفترة الزمنية المستغرقة بين نفقات البحوث والتطوير والإيرادات الناتجة منها.

(ب) سيؤثر تثبيت الأرباح على تذبذب أسعار الأسهم مما يمكن من تحقيق سياسة جيدة لتوزيع الأرباح.

٢- العيوب :

(أ) قد يصعب تخصيص نفقات البحوث والتطوير لإيرادات ناتجة عنها بطريقة غير تحكمية.

(ب) نظرا لتأجيل تحميل نفقات البحوث والتطوير على الربح من فترة حدوث النفقات إلى فترات تالية فان ذلك يزيد من رقم الربح ويشجع على توزيع الأرباح.

التحميل :

١- المزايا :

(أ) نظرا لأن هذه الطريقة تحمل المصروف على الإيرادات فإنها تتجنب مشاكل تخصيص التكاليف والإيرادات والتي تظهر في طريقة التأجيل.

(ب) لا تشجع هذه الطريقة على توزيع الأرباح خاصة في حالة التحمل بمصاريف بحوث وتطوير وعدم التأكد من الإيرادات الناتجة عنها.

٢- العيوب :

ما لم تكن نفقات البحوث والتطوير ذات طبيعة مستمرة بحيث لا تتغير قيمتها تقريبا من سنة لأخرى فإن الفترة الزمنية بين حدوث النفقة وظهور العائد سيكون لها تأثير غير ملائم على الأرباح في الفترة قصيرة الأجل.

وهناك بعض الصعوبات عند وضع معايير لإجراءات معالجة مصاريف البحوث والتطوير فلكل شركة ظروفها التي تستلزم تحديد كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية. ويجب أن يوجه اهتماما كبيرا لتحديد التأثير المحتمل لنفقات البحوث والتطوير على أساس قيمتها وتأثيرها على التدفق النقدي والزيادة في مبيعات المستقبل. وبالرغم من صعوبة تقدير مصاريف البحوث والتطوير فان ذلك لا يمنع من وجود خطة وأساليب محددة لكيفية معالجتها. وإذا كان تأثير مصاريف البحوث والتطوير معروفا فيمكن إتباع سياسة ثابتة لتحميل النفقات بحيث تظهر نظرة حقيقية ودقيقة من سنة لأخرى.

بعض المعالجات المحاسبية لمصاريف البحوث والتطوير :

فيما يلي بعض الملاحظات التي تضمنتها الحسابات السنوية والتقارير الملحقة بصدد معالجة مصاريف البحوث والتطوير.

١- شركة بوتس لمتد .Boots Company Ltd

"مصاريف البحوث والتطوير بخلاف المباني – تحمل على إيراد السنة التي تمت فيها".

٢ – شركة بيلكنجتون برازرز لمتد.Pilkington Brothers Ltd .

"البحوث والتطوير : تحمل نفقات البحوث والتطوير على إيرادات السنة التي تتم فيها ولا تؤجل كأصل يحمل لإيرادات مقبلة. والنفقات الرأسمالية على معامل البحوث والمعدات والمباني تحمل على السنوات المتوقع الحصـــول مـــن ورائها على أيراد في المستقبل."

٣– فيكرز لمتد.,Vickers Ltd

"كان المتبع في السنوات السابقة تأجيل المصاريف في الميزانية العمومية إذا كان من المتوقع الحصول على مبيعات إضافية نتيجة لهذه المصـــاريف. ولقــد قررت الإدارة تحميل مصاريف البحوث والتطوير على إيرادات السنة التي تمت فيها."

٤ – فيزونز لمتد.,Fisons Ltd

"مصاريف التطوير، والمصاريف التي تحدث لتشغيل المصنع خلال الفــترة بين تركيبه وبين التشغيل العادي بكفاءة، ومصاريف تكوين أســـواق جديــدة تؤجل وتحمل على عدد من السنوات المناسبة."

معارضة الإفصاح عن أنشطة البحوث والتطوير :

أوضحت بعض الدراسات الأسباب التالية للشركات التي تتجنب أو تحد من الإفصاح عن أنشطة البحوث والتطوير :

١- نظرا لعدم وجود تعريف محدد لنفقات البحوث والتطوير فإن مقارنة المعلومات (أحد أسباب الإفصاح) يعتبر غير مرتبط أو على الأقل غير مقبول.

٢- الإفصاح عن قيمة المصاريف ليس له قيمة للمساهمين والمحللين الماليين ما لم يتم مصاحبتها بمعلومات تفصيلية عن المشروعات التي تمت والربحية المتوقعة.

٣- لا يرغب بعض المنتجين وخاصة في قطاع السلع الاستهلاكية المعمرة في إعطاء معلومات تساعد المنافسين على معرفة موعد المنتج الجديد وأى الميادين الأساسية تم بحثها.

لذلك نرى أن معالجة نفقات البحوث والتطوير تعتبر منطقة أهملت وأدت إلى تضارب غير مرغوب في معالجتها. وهناك حاجة لبيان شامل عن تعريف البحوث والتطوير ومتطلبات الإفصاح وذلك إما في شكل قانوني أو كتوصيات من مهنة المحاسبة.

ومن الضروري حل المشاكل التالية :

١- توضيح الأنواع المختلفة لنفقات البحوث والتطوير في الصناعات المختلفة.

٢- وضع سياسيات محاسبية ثابتة وقادرة على إظهار ظروف كل شركة.

الهدف واضح ولكن أساليب تحقيقه ليست كذلك.

مسئولية المراجع :

المراجع الخارجي مسئول عن تأكيد أن تأجيل نفقات البحوث والتطوير مسموح بها على أساس أن الإيرادات المستقبلة متوقع تحقيقها. وفى الحالات التي لا يوجد أمل في تحقيق إيرادات إضافية مقبلة فان تقرير المراجع يجب أن يوضح ذلك. وحينما تكون المصاريف كبيرة – بالنسبة لإجمالي المصاريف أو للأرباح – فان تقرير المراجع قد يتضمن ملاحظة عن تأثير تأجيل المصروفات أو تحميلها على الأرباح والخسائر على المركز المالي وصافى الربح.